Direito Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco

SERGIO ANDRÉ ROCHA
(ORGANIZADOR)

DIREITO TRIBUTÁRIO NA OBRA DE MARCO AURÉLIO GRECO

ARRAES EDITORES

Belo Horizonte
2025

CONSELHO EDITORIAL

Álvaro Ricardo de Souza Cruz
André Cordeiro Leal
André Lipp Pinto Basto Lupi
Antônio Márcio da Cunha Guimarães
Antônio Rodrigues de Freitas Junior
Bernardo G. B. Nogueira
Carlos Augusto Canedo G. da Silva
Carlos Bruno Ferreira da Silva
Carlos Henrique Soares
Claudia Rosane Roesler
Clèmerson Merlin Clève
David França Ribeiro de Carvalho
Dhenis Cruz Madeira
Dircêo Torrecillas Ramos
Edson Ricardo Saleme
Eliane M. Octaviano Martins
Emerson Garcia
Felipe Chiarello de Souza Pinto
Florisbal de Souza Del'Olmo
Frederico Barbosa Gomes
Gilberto Bercovici
Gregório Assagra de Almeida
Gustavo Corgosinho
Gustavo Silveira Siqueira
Herta Rani Teles Santos
Jamile Bergamaschine Mata Diz
Janaína Rigo Santin
Jean Carlos Fernandes
João Relvão Caetano - Portugal
Jorge Bacelar Gouveia – Portugal
Jorge M. Lasmar
Jose Antonio Moreno Molina – Espanha
José Luiz Quadros de Magalhães
José Octávio Serra Van-Dúnem - Angola
Kiwonghi Bizawu
Leandro Eustáquio de Matos Monteiro
Luciano Stoller de Faria
Luiz Henrique Sormani Barbugiani
Luiz Manoel Gomes Júnior
Luiz Moreira
Márcio Luís de Oliveira
Maria de Fátima Freire Sá
Mário Lúcio Quintão Soares
Martonio Mont'Alverne Barreto Lima
Nelson Rosenvald
Paulo Roberto Coimbra Silva
Renato Caram
Roberto Correia da Silva Gomes Caldas
Rodolfo Viana Pereira
Rodrigo Almeida Magalhães
Rogério Filippetto de Oliveira
Rubens Beçak
Sergio André Rocha
Sidney Guerra
Vladmir Oliveira da Silveira
Wagner Menezes
William Eduardo Freire

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos reprográficos, sem autorização expressa da editora.

Impresso no Brasil | Printed in Brazil

Arraes Editores Ltda., 2025.

Coordenação Editorial: Fabiana Carvalho
Produção Editorial e Capa: Danilo Jorge da Silva
Imagem de Capa: Khusen Rustamov (Pixabay.com)
Revisão: Responsabilidade do Autor

341.39 Direito tributário na obra de Marco Aurélio
D598 Greco / [organizado por] Sergio André Rocha. Belo Horizonte:
2025 Arraes Editores, 2025.
657 p.

ISBN: 978-65-5929-625-5
ISBN: 978-65-5929-624-8 (E-book)
Vários autores.

1. Direito tributário. 2. Planejamento tributário. 3. Tributação. 4. Poder tributário. 5. Reforma tributária. 6. Teoria das contribuições. 7. Legalidade tributária. 8. Planejamento tributário estatal. I. Greco, Marco Aurélio – Estudo e interpretação. II. Título.

CDDir – 341.39
CDD (23. ed.) – 343.04

Elaborada por: Fátima Falci
CRB/6-700

Matriz
Av. Nossa Senhora do Carmo, 1650/loja 29 - Bairro Sion
Belo Horizonte/MG - CEP 30330-000
Tel: (31) 3031-2330

Filial
Rua Senador Feijó, 154/cj 64 – Bairro Sé
São Paulo/SP - CEP 01006-000
Tel: (11) 3105-6370

www.arraeseditores.com.br
arraes@arraeseditores.com.br

Belo Horizonte
2025

Autores

ANA CLAUDIA BORGES DE OLIVEIRA
Conselheira da 1ª Seção do CARF, condecorada com a Medalha do Mérito Funcional Ministro Leopoldo de Bulhões. Presidente da ACONCARF. Mestre em Direito Tributário pelo IBDT, Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas pelo IDP. Professora de Direito Tributário no IBDT.

ANDRÉ FOLLONI
Professor Titular de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Livre-docente em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Doutor em Direito pela Universidade Federal do Paraná. Pós-Doutorado – Visiting Professor na Sapienza Università di Roma. Sócio de Marins Bertoldi Advogados.

ARTHUR MARIA FERREIRA NETO
Mestre e Doutor em Direito (UFRGS) e em Filosofia (PUCRS), Professor Adjunto de Direito Tributário na UFRGS, Professor Permanente do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFRGS, Advogado e Vice-Presidente do TARF-RS.

BRUNO FAJERSZTAJN
Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Professor e Diretor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Advogado.

CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Doutor em Direito Tributário pela USP e Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP, com estágios pós-doutorais no Max-Planck-Institut für Steuerrecht

und Öffentliche Finanzen e na UERJ. Ex-conselheiro titular da 1ª e 3ª Seções do CARF. Professor permanente no mestrado profissional do CEDES, no Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) e na Associação Paulista de Estudos Tributários (APET). Sócio do Daniel & Diniz Advocacia.

CARLOS RENATO CUNHA

Doutor e Mestre em Direito do Estado pela UFPR. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Especialista em Planejamento Tributário e Operações Societárias pela FBT. Professor vinculado ao Programa de Mestrado Profissional em Direito, Sociedade e Tecnologias da Escola de Direito das Faculdades Londrina. Professor da Pontifícia Universidade Católica – PUC/PR, campus Londrina-PR. Procurador do Município de Londrina. Advogado. E-mail: renato.cunha@pucpr.br

FABIANA CARSONI

Mestre em Direito Tributário pela USP. Bacharel em Direito pela PUC-SP. Professora e CONSELHEIRA do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Advogada.

FERNANDO AURELIO ZILVETI

Mestre, doutor e livre-docente em direito tributário pela Faculdade de Direito da USP. Professor e diretor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT.

GABRIEL MOREIRA

Bacharel em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco. Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Advogado.

GUILHERME ALVES DE LIMA

Guilherme é advogado, mestrando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ, pós-graduado pela EMERJ e graduado pela UFRJ.

GUSTAVO ALANO MORETTI

LL.M em International Taxation pela New York University – NYU. Pós-graduado em Direito Tributário Brasileiro pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Bacharel em Direito pela PUCRS. Advogado em São Paulo. E-mail: gom@diascarneiro.com.br.

HENRIQUE COUTO DA NÓBREGA
Doutorando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (2025). Pós-graduado em Direito do Estado pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (2007). Procurador da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (2003).

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO
Advogado. Professor Associado da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará. Professor do Centro Universitário Christus. Membro do ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários e do IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Visiting Scholar da Wirtschaftsuniversität, Viena, Áustria (2012/2013 – 2015/2016 - 2018).

I JEN HUANG
Mestranda em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Graduada em Direito pela Universidade Federal Fluminense – UFF. Advogada. Consultora Jurídica.

JEFERSON TEODOROVICZ
Pós-Doutorado em Direito (UNB). Doutor em Direito Econômico e Financeiro (USP). Mestre em Direito Econômico e Socioambiental (PUCPR). Especialização (MBA) em Gestão Contábil e Tributária (UFPR). Graduado em Direito (PUCPR). Conselheiro do CARF. Professor e Pesquisador da FGV EPPG (Mestrado e Graduação), em Brasília-DF. E-mail: jeferson.teodorovicz@fgv.br

JOÃO RAFAEL L. GÂNDARA DE CARVALHO
Advogado. Sócio da área tributária de Pinheiro Neto Advogados. Mestre em Direito Público pela UERJ. Professor dos Cursos de Pós-Graduação em Direito Tributário da FGV-RIO e da PUC-RIO. Diretor da ABDF. Presidente da Comissão de Assuntos Normativos e Judiciais Tributários da OAB-RJ.

JORGE RICARDO DA SILVA JÚNIOR
Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogado em São Paulo.

JOSÉ ANDRÉ WANDERLEY DANTAS DE OLIVEIRA
Doutor em Direito Tributário (Universidade de Salamanca/Espanha/2007), título obtido com a Menção European Doctor. Mestre – Master in Law of Advanced Studies in International Taxation (University of Leiden/International Tax Center/Holanda/2006). Professor Adjunto de Direito Financeiro e Tributário da Faculdade de

Direito do Recife, da Universidade Federal de Pernambuco, atuando nos Programas de Graduação e Pós-graduação em Direito da UFPE. Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – Julgador Tributário da DRJ04. E-mail: andredantas1@yahoo.com.br.

JULIO CESAR SANTIAGO

Pós-Doutor, Doutor e Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ. Pós-Graduado em Direito Fiscal e em Filosofia Antiga pela PUC/RJ. Diretor da Sociedade Brasileira de Direito Tributário - SBDT. Professor de Direito e Processo Tributário. Procurador da Fazenda Nacional.

LORENA DOMINGUES

Advogada. Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Uerj. Graduada em Direito pela Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO).

LUCAS MACHADO DE BARCELOS

Advogado tributarista e assessor jurídico no Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. Graduado em Direito pela UFRJ. Pós-graduado em Direito Público e Privado pela EMERJ. LLM em Direito Tributário pela FMP-RS. Mestrando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ. Amante de música, artes, matemática e livros. "Um rapaz latino-americano...", criado no subúrbio do Rio de Janeiro e o mais importante, Ser Humano.

MARCELO PAAR SANTIAGO

Doutorando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento do PPGD/UERJ. Bolsista do programa de desempenho do Doutorado em Direito Público e Evolução Social do PPGD/UNESA. Mestre em Direito Público e Evolução Social pelo PPGD/UNESA. Especialista no MBA em Licitações e Contratos administrativos pela UCAM. Especialista em Direito Tributário com ênfase em Legislação de Impostos pela UNESA. Extensão em Processos de Pesquisa e Escrita Acadêmica pela UERJ. Extensão em Práticas e Pesquisas Empíricas em Ciências Jurídicas e Sociais pela UFF. Graduado em Direito pela UGF. Graduando em Ciências Contábeis pela UFRJ. Parecerista em Direito Tributário e Direito Financeiro da Revista Contexto Jurídico, vinculada à Faculdade de Direito da UERJ. Pesquisador do Grupo de Pesquisa CNPQ Financiando Direitos da UFPA. Pesquisador do Grupo de Pesquisa Núcleo de Pesquisa Justiça Administrativa em Contexto (NUPEJAC). Pesquisador do Grupo de Pesquisa Constitucionalismo(s), Direitos e Democracia do PPGD/UNESA. Professor universitário. Advogado público. ORCID ID: https://orcid.org/0000-0002-6899-4959. E-mail: marcelopaar41@gmail.com.

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

Doutor em Direito pela Southern Methodist University (SMU - EUA). Mestre em Direito pela Universidade de Brasília (UnB). Professor da Escola de Políticas Públicas e Governo da Fundação Getúlio Vargas (EPPG/FGV). Membro do Subcomitê de Preços de Transferência da Organização das Nações Unidas (ONU). Ex-presidente da 1ª Seção e da 2ª Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf). Sócio da FRN Advogados e consultor tributário.

MATEUS GRIPP

Mestre Em Direito Constitucional e Processual Tributário e Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Pós Graduado em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas – FGV Direito SP. Advogado.

MATHEUS SCHWERTNER ZICARELLI RODRIGUES

Conselheiro da 3ª Seção do CARF. Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário na USP, Mestre em Direito Tributário pela UFPR. Professor Seminarista do IBET. Membro do Instituto de Direito Tributário do Paraná.

MICHELL PRZEPIORKA

Mestre em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Pesquisador do Observatório da Macrolitigância Fiscal (IDP) e Pesquisador Bolsista do Projeto de Pesquisa "Impactos Fiscais na Arrecadação do Distrito Federal Decorrentes à Pandemia do COVID-19 e Políticas Públicas Fiscais" (00193-00000243/2023-96) financiado pela FAPDF (Edital n. 09/2022 – Demanda Espontânea) e executado na FGV EPPG. Juiz do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo (CMT/SP). Advogado. E-mail: przepiorka@tpa.adv.br

NATÁLIA FARIA DE SOUZA

Procuradora do Estado, Doutoranda em Finanças Públicas Tributação e Desenvolvimento na Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ).

NATHALIE RAMOS

Doutoranda e Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Pós-graduada em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Pesquisadora e advogada. E-mail: nathaliedeoliveira90@gmail.com

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA

Professor Titular de Direito Financeiro e de Direito Tributário da Universidade Federal da Bahia. Estágio Pós-Doutoral na Universidade de Munique, Alemanha. Doutor em Direito pela PUC-SP. Juiz Federal em auxílio no Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

PAULO ROSENBLATT

Doutor em Direito Tributário Pela Universidade de Londres. Mestre e Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito do Recife (FDR/UFPE). Professor de Direito Tributário da Universidade Católica de Pernambuco. Procurador do Estado de Pernambuco. Advogado.

RAFAEL KORFF WAGNER

Mestre em Direito Constitucional e Processual Tributário pela PUC/SP. Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/RS. Conselheiro Seccional da OAB/RS. Advogado em Porto Alegre/RS.

RICARDO MONTEIRO DE BARROS MONTEZANO

Mestrando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ) Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-RJ). Procurador da Fazenda Nacional.

RICSON MOREIRA COELHO DA SILVA

Pesquisador do programa de pós-doutorado em direito tributário da UERJ. Doutor em Direito Tributário pela PUC-SP. Mestre pela USP. Especialista em direito e em administração pública pela PUC-SP e FGV. Bacharel em direito pela UFPE. Professor do IBDT e Procurador da Fazenda Nacional com atuação nos Tribunais Superiores.

RODRIGO MAITO DA SILVEIRA

Mestre e Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da USP. Conselheiro do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo – CMT/SP (biênios 2006/2008 e 2010/2012). Juiz suplente do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT (2018/2019). Diretor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro – ABDF, do Instituto de Pesquisas Tributárias – IPT/SP e da International Fiscal Association – IFA. Professor dos cursos de especialização e do Mestrado Profissional de Direito Tributário Internacional e Comparado do IBDT. Membro do Conselho Jurídico do Sinduscon

e da Comissão Tributária do Ibradim. Advogado em São Paulo. E-mail: rms@diascarneiro.com.br.

RODRIGO MEDEIROS BEZERRA DE MELO

Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Advogado.

RODRIGO SENNE CAPONE

Doutor em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (Uerj). Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília (UCB). Foi Pesquisador Visitante na Universidad Complutense de Madrid. Especialista em Políticas e Indústria na Confederação Nacional da Indústria (CNI). Advogado e consultor tributário.

RÔMULO HENRIQUES LESSA

Advogado e mestrando em Finanças, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ.

SERGIO ANDRÉ ROCHA

Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário da UERJ. Livre-Docente em Direito Tributário pela USP. Diretor Vice-Presidente da ABDF. Advogado e parecerista.

VALTERLEI DA COSTA

Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP e em Direito do Estado pela UFPR, com intercâmbio junto à Universidad Autónoma de Madrid pela CAPES. Mestre em Direito do Estado e Bacharel em Direito pela UFPR. Ex-Técnico de Finanças e Controle lotado na Procuradoria da Fazenda Nacional. Membro-relator da Comissão de Direito Tributário e líder do Grupo de Trabalho Tributos Federais da OAB/PR. Membro do Instituto de Direito Tributário do Paraná. Revisor de periódicos. Professor de cursos de pós-graduação lato sensu em direito. Sócio do Costa & Costa Advocacia em Curitiba/PR. E-mail: valterlei@costaecostaadvocacia.com.br

VICTOR LYRA GUIMARÃES LUZ

Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). LL.M. em Direito Tributário pelo Insper – Instituto de Ensino e Pesquisa. Bacharel em Direito pela Universidade Salvador – UNIFACS. Professor de Cursos de Pós-Graduação no Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT e na Faculdade FIPECAFI. Advogado.

Sumário

APRESENTAÇÃO XIX

Capítulo 1
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A RELEVÂNCIA DE MARCO AURÉLIO GRECO: A JURISPRUDÊNCIA DO CARF À LUZ DOS CRITÉRIOS FIXADOS PELO STF
Ana Claudia Borges de Oliveira; Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues 1

Capítulo 2
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O DIREITO DE AUTO-ORGANIZAÇÃO À LUZ DA TEORIA DE MARCO AURÉLIO GRECO
José André Wanderley Dantas de Oliveira 17

Capítulo 3
A FUNÇÃO PROMOCIONAL DO DIREITO E A QUESTÃO DA EFICÁCIA POSITIVA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA
André Folloni 39

Capítulo 4
CIÊNCIA, CAUSALIDADE E O DIREITO NO PENSAMENTO DE MARCO AURÉLIO GRECO
Arthur Maria Ferreira Neto 65

Capítulo 5
CONSIDERAÇÃO E INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NA OBRA DE MARCO AURÉLIO GRECO
Bruno Fajersztajn; Mateus Gripp; Victor Lyra Guimarães Luz 113

Capítulo 6
O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA OBRA DE MARCO AURÉLIO GRECO E SUAS BASES TEÓRICAS
Carlos Augusto Daniel Neto 137

Capítulo 7
LEGALIDADE SUFICIENTE: IMPACTOS DA OBRA DE MARCO AURÉLIO GRECO SOBRE A COMPREENSÃO DA ESTRITA LEGALIDADE
Carlos Renato Cunha; Valterlei da Costa 153

Capítulo 8
A PROVA NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA OBRA DE MARCO AURÉLIO GRECO
Fabiana Carsoni; Rodrigo Medeiros Bezerra de Melo 183

Capítulo 9
COMENTÁRIOS SOBRE A VISÃO FUNCIONAL DO PROFESSOR MARCO AURÉLIO GRECO E A LEGITIMAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO EM "DO PODER À FUNÇÃO TRIBUTÁRIA"
Guilherme Alves de Lima 217

Capítulo 10
A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA AVALIAÇÃO DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS: UMA ANÁLISE DA TEORIA DE MARCO AURÉLIO GRECO
Henrique Couto da Nóbrega 231

Capítulo 11
A NECESSIDADE DE SE COMPREENDER A LEGALIDADE SUFICIENTE
Hugo de Brito Machado Segundo 255

Capítulo 12
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA OBRA PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DE MARCO AURÉLIO GRECO E A SUA APLICAÇÃO NO ÂMBITO DO CARF
I Jen Huang 269

Capítulo 13
ALGUNS APONTAMENTOS SOBRE PODER TRIBUTÁRIO, LEGALIDADE, SOLIDARIEDADE E VISÃO FUNCIONAL DO TRIBUTO: DIÁLOGOS COM MARCO AURÉLIO GRECO
Jeferson Teodorovicz; Michell Przepiorka 281

Capítulo 14
A APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA AOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS NA OBRA DE MARCO AURÉLIO GRECO: UM PONTO DE EQUILÍBRIO ENTRE O "CÉU" DA NÃO INCIDÊNCIA E O "INFERNO" DA MULTA QUALIFICADA.
Jorge Ricardo da Silva Júnior 321

Capítulo 15
MARCO AURÉLIO GRECO (MAG): UM JURISTA ESG E SUA CONTRIBUIÇÃO PARA A TEORIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E PARA A REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO
João Rafael L. Gândara de Carvalho 347

Capítulo 16
A SOLIDARIEDADE COMO ELEMENTO AXIOLÓGICO NO DIREITO TRIBUTÁRIO
Julio Cesar Santiago 355

Capítulo 17
A CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE COMBUSTÍVEIS E A EFETIVAÇÃO DAS FINALIDADES CONSTITUCIONAIS
Lorena Domingues 377

Capítulo 18
UMA ANÁFORA SEM PLEONASMO: AS CONTRIBUIÇÕES DE MARCO AURÉLIO GRECO PARA A TEORIA DAS CONTRIBUIÇÕES
Lucas Machado de Barcelos 389

Capítulo 19
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ESTATAL: O REAL PAPEL DOS TRIBUTOS COMO INSTRUMENTO DE FINANCIAMENTO DE POLÍTICAS PÚBLICAS E DIREITOS HUMANOS
Marcelo Paar Santiago 403

Capítulo 20
OS APORTES DE MARCO AURÉLIO GRECO PARA A TEORIA DAS CONTRIBUIÇÕES: REFLEXÕES SOBRE A CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS (CBS) (E.C. 132/2023).
Marcos Aurélio Pereira Valadão; Rodrigo Senne Capone 417

Capítulo 21
A IDEIA DA RACIONALIDADE DA ADEQUAÇÃO EM MARCO AURÉLIO GRECO
Nathalie Ramos 429

Capítulo 22
HERMENÊUTICA COMPROMETIDA: O PAPEL DO INTÉRPRETE E A NORMA JURÍDICA NA OBRA DE MARCO AURÉLIO GRECO
Natália Faria de Souza 443

Capítulo 23
A TEORIA DAS CONTRIBUIÇÕES NA OBRA DE MARCO AURÉLIO GRECO: UM DIÁLOGO COM O PENSAMENTO DE EMIL SAX
Paulo Roberto Lyrio Pimenta 459

Capítulo 24
A TEORIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DE MARCO AURÉLIO GRECO: UM DIÁLOGO COM A TRADIÇÃO, SOB UMA PERSPECTIVA DA REALIDADE COMO EVENTOS EM UMA REDE COMPLEXA DE INTERAÇÕES
Gabriel Moreira; Paulo Rosenblatt 471

Capítulo 25
ANUIDADES DA OAB E A CONCEPÇÃO "SUI GENERIS" DAS CONTRIBUIÇÕES SOCAIS - A CONTRIBUIÇÃO DE MARCO AURELIO GRECO
Rafael Korff Wagner 505

Capítulo 26
A LEGALIDADE E TIPICIDADE NA OBRA DE MARCO AURÉLIO GRECO: DA CRÍTICA ÀS IDEIAS DE LEGALIDADE ESTRITA E TIPICIDADE FECHADA À CONSTRUÇÃO DA LEGALIDADE SUFICIENTE
Ricardo Monteiro de Barros Montezano 523

Capítulo 27
O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA NA OBRA DE MARCO AURÉLIO GRECO
Rodrigo Maito da Silveira; Gustavo Alano Moretti 549

Capítulo 28
A SOLIDARIEDADE COMO FUNDAMENTO DA TRIBUTAÇÃO NA TEORIA DE MARCO AURÉLIO GRECO
Rômulo Henriques Lessa 569

Capítulo 29
INTERPRETAÇÃO DE TEXTOS NORMATIVOS TRIBUTÁRIOS: QUEBRA-CABEÇA OU CAIXA DE LEGO?
Sergio André Rocha 585

Capítulo 30
LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E AS NOVAS REGRAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: UMA CONSAGRAÇÃO DA TEORIA DE MARCO AURÉLIO GRECO
Sergio André Rocha 591

Capítulo 31
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SOLIDARIEDADE COMO FUNDAMENTO DA TRIBUTAÇÃO: REVISITANDO ANOTAÇÕES SOBRE O TEMA
Fernando Aurelio Zilveti 609

Capítulo 32
A CONSTRUÇÃO NORMATIVA DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA PARA CASOS DIFÍCEIS E PUBLICAMENTE CONTROVERSOS
Ricson Moreira Coelho da Silva 623

Apresentação

O primeiro semestre de 2024 foi histórico para o Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Durante todo este semestre, Marco Aurélio Greco lecionou em minha disciplina, compartilhando, com a generosidade que lhe é comum, seu conhecimento com as alunas e alunos de mestrado e doutorado de nossa linha de Tributação, Finanças Públicas e Desenvolvimento.

Logo no primeiro encontro, ele provocou a turma com a questão que se tornou o foco de um dos meus textos neste volume: a interpretação jurídica é como uma caixa de Lego ou como um quebra-cabeças? Ali já ficou claro que teríamos um período de questionamento de pontos de partida e desconstrução de sensos comuns teóricos enraizados em nossa teoria tributária.

O semestre foi dedicado à leitura e revisão de suas principais obras, tendo originado este volume de artigos dedicados integralmente ao estudo da vasta bibliografia de Marco Aurélio Greco.

É um exercício totalmente desnecessário tentar encapsular em palavras a grandeza de Marco Aurélio Greco. Além de ser um dos grandes nomes do Direito Tributário brasileiro de todos os tempos, ele é o pensador mais brilhante que nossa inteligência tributária produziu. Incapaz de se contentar com verdades fáceis pré-estabelecidas, Marco foi responsável por verdadeiras revoluções sobre o modo como pensamos a respeito de temas como planejamento tributário, responsabilidade tributária, contribuições, capacidade contributiva, legalidade, entre muitos outros. Dono de uma clarividência incomparável, ele foi capaz de escrever sobre matérias que somente muitos anos depois se tornariam cotidianas nos debates jurídicos. Acima de tudo, dotado com uma simplicidade e uma humildade invulgares, Marco encanta e cativa todos que têm a oportunidade de serem seus alunos.

Temos o privilégio de compartilhar este tempo histórico com Marco Aurélio Greco. Há mais de uma década tenho o imerecido presente de lhe chamar de amigo, mentor, conselheiro, mestre, orientador, etc. Jamais poderei agradecer o suficiente por tudo que aprendi com o Marco e o tanto que ele influenciou a minha forma de pensar o Direito Tributário.

Que este volume sirva como singela homenagem a esta pessoa gigante que é Marco Aurélio Greco, renovando o interesse pela sua obra e, de alguma maneira, ajudando a perpetuar o seu pensamento.

SERGIO ANDRÉ ROCHA
Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário da UERJ

Capítulo 1

Planejamento Tributário e a Relevância de Marco Aurélio Greco: A Jurisprudência do CARF à Luz dos Critérios Fixados Pelo STF

Ana Claudia Borges de Oliveira
Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues

1. INTRODUÇÃO

A relação entre Fisco e contribuintes deve buscar, acima de tudo, estabelecer parâmetros de segurança jurídica que permita aos contribuintes identificarem os limites que contornam a possibilidade de estruturar seus negócios com o intuito de obter economia fiscal lícita e possível e, ao mesmo tempo, sirva como parâmetro para que as autoridades administrativas avaliem o cabimento, ou não, do lançamento de ofício visando a desconsideração ou a requalificação dos fatos ocorridos e narrados pelos contribuintes.

Essa é a temática que envolve o planejamento tributário, assim entendido como a atividade do contribuinte que visa obter uma carga tributária menor, gerando como efeito a elisão, que representa a consequência de se submeter a uma menor carga tributária[1].

Ao traçar apontamos sobre o planejamento tributário, Marco Aurélio Greco aponta que o atual foco deixou de ser a busca pelos conceitos que envolvem a temática e migrou para o enfoque relacionado à análise dos valores em debate[2]. Aqui, incluímos a prova e sua valoração e as diretrizes apontadas pelo professor.

---

1 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário Revisitado. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de; GOMES, Marcus Lívio; VALADÃO, Marco Aurélio Pereira (coord.). *Estudos tributários do II Seminário Carf.* Brasília: CNI, 2017. pp 19-34, p. 20.

2 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário Revisitado. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de; GOMES, Marcus Lívio; VALADÃO, Marco Aurélio Pereira (coord.). *Estudos tributários do II Seminário Carf.* Brasília: CNI, 2017. pp 19-34, p. 21.

O tema é de grande controvérsia, tanto na doutrina, quanto na jurisprudência, por tratar justamente dos limites do planejamento tributário e, por via reflexa, dos limites da atuação da autoridade fiscal contra tais planejamentos.

Assim, é necessário fixar algumas premissas que permitam, na medida do possível, uma análise harmônica da legislação tributária, a fim de criar condições de certeza e igualdade que habilitam o cidadão a sentir-se senhor de seus próprios atos e dos atos dos outros[3]. Para tanto, a correta interpretação dos dispositivos legais, com a vedação de normas indeterminadas, impõe a proibição do emprego da discricionariedade pela autoridade fazendária e permite um planejamento tributário, com um mínimo de segurança, por parte do contribuinte.

2. PREMISSAS PRINCIPIOLÓGICAS DE MARCO AURÉLIO GRECO

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 2.446[4], o Supremo Tribunal Federal analisou o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, e concluiu pela sua constitucionalidade. De acordo com o dispositivo, a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

A demanda foi ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC, na qual se questionava a validade constitucional do artigo 1º da LC nº 104/01, na parte em que acrescenta o parágrafo único ao artigo 116 do CTN. Em breve síntese, a confederação argumentava que a referida norma afrontaria os princípios constitucionais da legalidade, da estrita legalidade e da tipicidade no direito direito tributário, insculpidos nos artigos 5º, inciso II, 37, e 150, inciso I, da Constituição Federal e, ainda, ao princípio da separação dos poderes previsto em seu artigo 2º, poderando que a norma em questão permitiria à autoridade fiscal tributar "*fato gerador não ocorrido e previsto em lei*", além de introduzir a "*interpretação econômica*" no direito tributário brasileiro "*ensejando tributação por analogia*" e, ainda, autorizaria o agente fiscal "*a desarvorar-se em legislador preenchendo as lacunas legais com a interpretação analógica*".

Apesar de ter julgado improcedente o pedido formulado na ADI, o Supremo Tribunal Federal apresentou pertinentes balizas para a atuação da

---

3 FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Segurança Jurídica e normas gerais tributárias.* RDTributário 17-18/51.

4 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.446, Relatora Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 08/04/2022, publicado em 27/04/2022.

autoridade fiscal diante de planejamentos tributários, as quais devem ser observadas pelas autoridades administrativas, assim como, pelas autoridade julgadoras em âmbito administrativo e judicial.

No voto vencedor, a Ex. Ministra Relatora Cármen Lúcia assim dispôs acerca do âmbito de aplicação da referida norma (e, por conseguinte, dos limites à autuação da autoridade administrativa):

> *O fato gerador ao qual se refere o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar n. 104/2001, é, dessa forma, aquele previsto em lei.*
> *Faz-se necessária, assim, a configuração de fato gerador que, por óbvio, além de estar devidamente previsto em lei, já tenha efetivamente se materializado, fazendo surgir a obrigação tributária.*
> Assim, ***a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador***.
> *O parágrafo único do art. 116 do Código não autoriza, ao contrário do que argumenta a autora, "a tributação com base na intenção do que poderia estar sendo supostamente encoberto por um forma jurídica, totalmente legal, mas que estaria ensejando pagamento de imposto menor, tributando mesmo que não haja lei para caracterizar tal fato gerador" (fl. 3, e-doc. 2, grifos nossos).*
> ***Autoridade fiscal estará autorizada apenas a aplicar base de cálculo e alíquota a uma hipótese de incidência estabelecida em lei e que tenha se realizado***.
> *Tem-se, pois, que a norma impugnada visa conferir máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária mas também ao princípio da lealdade tributária.*
> ***Não se comprova também, como pretende a autora, retirar incentivo ou estabelecer proibição ao planejamento tributário das pessoas físicas ou jurídicas. A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido licitamente evitada***. (***Grifamos***)

E mais:

> *De se anotar que elisão fiscal difere da evasão fiscal. Enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida.*
> ***A despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, a denominação "norma antielisão" é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal***.

Por pertinente, cumpre trascrever também os seguintes esclarecimentos acerca da eficácia da referida norma:

> *A plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer procedimentos a serem seguidos.*
> *A Medida Provisória n. 66/2002 regulamentaria, em seus arts. 13 a 19, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, tendo sido, entretanto, excluídos quando da conversão na Lei n. 10.637/2002.*
> *Em 2015 o tema voltou a ser tratado nos arts. 1º a 12 da Medida Provisória n. 685, dispositivos suprimidos quando da conversão da medida na Lei n. 13.202/2015.*
> *Assim, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional pende, ainda hoje, de regulamentação.*

Merece destaque que tal entendimento foi acompanhado integralmente por todos os Ministros do Plenário do STF, sendo que a divergência do Ex. Min. Ricardo Lewandowski (acompanhada pelo Ex. Min. Alexandre de Moraes) foi no sentido de que tal atribuição caberia apenas a um magistrado togado, considerando o princípio da reserva de jurisdição, razão pela qual votou pela procedência do pedido para declarar a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei Complementar nº 104/01, na parte em que acrescentou o referido dispositivo legal.

No mesmo sentido, citamos o seguinte excerto do voto do Ex. Min. Dias Toffoli:

> *Como bem consignou a Relatora, somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária principal. Por seu turno, o parágrafo único do art. 116 do CTN prevê que pode a autoridade administrativa "desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária (...)". Ora, o fato gerador é propriamente aquele definido em lei. Anote-se que também são tratados por lei os outros elementos indispensáveis para a configuração da obrigação tributária principal, como a alíquota e a base de cálculo.*
> *Isso significa que* ***a administração tributária, ao invocar o parágrafo único em questão, tem de demonstrar a efetiva ocorrência do fato gerador previsto em lei ou a presença dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Além disso, tem de demonstrar a ocorrência de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência desse fato gerador ou a natureza dos citados elementos****.*
> *Corroborando o entendimento acerca da ausência de violação da legalidade tributária,* ***convém ainda citar Marco Aurélio Greco: "a norma em questão não autoriza a exigência de tributo em relação à hipótese que não configure fato gerador; não autoriza a exigência sem lei ou fora dos tipos que a lei pertinente tiver previsto; não cria fato gerador novo!"*** *(Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. In O planejamento tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 183/204).*
> *[...]*

> *Em segundo lugar,* ***é certo que tal medida somente poderá ser tomada pela autoridade fiscal respeitando o devido processo legal. Nesse ponto, ganha inegável importância aquela lei ordinária disciplinando os procedimentos a serem observados por essa autoridade***. (***Grifamos***)

Em breve síntese, o Supremo Tribunal Federal esclareceu que: (1) no ordenamento jurídico pátrio, não existe norma que permita à autoridade fiscal desconsiderar os efeitos jurídicos de atos ou negócios jurídicos válidos e sem simulação, ainda que sua motivação seja exclusivamente a busca por menor carga tributária; (2) o planejamento tributário combatido é somente aquele em que o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida (evasão fiscal), e não aquele em que há diminuição lícita dos valores tributários devidos, pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer a obrigação tributária (elisão fiscal); (3) a simulação é uma só, inexistindo distinção entre a simulação para fins civis e para fins fiscais, de modo que o ato ou negócio jurídico é lícito ou ilícito para todos os fins; (4) a desconsideração autorizada pelo Paragráfo Único do artigo 116 do CTN está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação de fato gerador que tenha efetivamente se materializado, fazendo surgir a obrigação tributária; (5) a plena eficácia do referido dispositivo legal depende de lei ordinária estabelecendo procedimentos a serem seguidos.

De fato, as normas de combate ao abuso em matéria fiscal servem para evitar o "desvirtuamento do sistema jurídico em prol de ganhos pessoais ou para fins que não lhe eram originalmente pensados"[5]. Conforme explicam Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi, no campo do Direito Tributário, tanto a fraude quanto a simulação e a dissimulação são meios ilícitos de evasão ou sonegação fiscal[6].

Até o julgamento desta ADI, sérios questionamentos existiam quanto ao entendimento de que não só em casos de *simulação,* mas também em casos de fraude à lei, abuso do direito ou outros *ilícitos atípicos* o fisco poderia desconsiderar atos e negócios praticados com a finalidade de evitar ou reduzir a incidência tributária. Ou, se por outro lado, somente no caso de simulação – como conceituada pelo direito civil – a administração tributária poderia desconsiderar atos e negócios praticados com a finalidade de evitar ou reduzir a incidência tributária.

Ao analisar o julgado, Marco Aurélio Greco adverte que os votos apresentados na ADI 2.446, da Ministra Relatora Cármen Lúcia e do Ministro Dias

---

5 PEREIRA, Luís Eduardo Marola de Queiroz; PRZEPIORKA, Michell; MESSETTI, Pedro Leonardo Stein. Princípio de proibição ao abuso: uma GAAR para o Brasil? *Revista Direito Tributário Atual* v. 40. São Paulo: IBDT, 2018, p. 524-549.

6 BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1.097.

Toffoli, não deixaram claro o alcance que alguns termos foram utilizados, como por exemplo, se o termo *evasão fiscal* foi empregado pela Ministra no sentido estrito de crime contra a ordem tributária ou no sentido amplo que inclui as condutas de ocultação. Além disso, o Ministro Dias Toffoli menciona que o dispositivo analisado pretende inibir condutas ilícitas, mas não esclarece se está tratando da ilicitude civil, administrativa, penal, ou outra[7].

De todo modo, o julgado apontou que a desconsideração pode ser realizada nos casos de evasão fiscal, caso o parágrafo único do art. 116 do CTN venha a ser regulamentado. Para Marco Aurélio Greco, se o caso envolve simulação, abuso de direito ou fraude à lei, o Fisco já pode exigir o devido tributo, sem ter que aguardar pela edição de uma lei quanto ao procedimento de desconsideração[8].

Caso uma lei de procedimento venha a ser editada, Marco Aurélio Greco ressalta que, necessariamente, precisa atender às garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa e às regras estabelecidas pela Lei nº 9.784/99[9], que trata do processo administrativo federal e menciona, entre outras disposições, que as atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias, que são inadmissíveis no processo administrativo as provas obtidas por meios ilícitos e que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução.

O princípio do devido processo legal é considerado como o princípio fundamental do processo, representando uma garantia do Estado Democrático de Direito expresso no inciso LIV do art. 5º da Constituição Federal, segundo o qual *ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal*. Na sequência, a Constituição Federal traz, no inciso LV, os princípios do contraditório e da ampla defesa, mencionando que *aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*, como derivação do princípio do devido processo legal[10].

---

7 GRECO, Marco Aurélio. Instituir ou Constituir um Modelo de Enquadramento dos Planejamentos Tributários. *In*: OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de; PURETZ, Tadeu (coords.). *Coletânea 100 anos do CARF*. São Paulo: NSM Editora, 2024, pp. 493-501, p. 494-495.

8 GRECO, Marco Aurélio. Instituir ou Constituir um Modelo de Enquadramento dos Planejamentos Tributários. *In*: OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de; PURETZ, Tadeu (coords.). *Coletânea 100 anos do CARF*. São Paulo: NSM Editora, 2024, pp. 493-501, p. 495.

9 GRECO, Marco Aurélio. Instituir ou Constituir um Modelo de Enquadramento dos Planejamentos Tributários. *In*: OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de; PURETZ, Tadeu (coords.). *Coletânea 100 anos do CARF*. São Paulo: NSM Editora, 2024, pp. 493-501, p. 497.

10 CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. *Processo Tributário administrativo e judicial*. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 29.

Para Marco Aurélio Greco, a partir da Constituição Federal de 1988, "a sociedade passou a ver nos direitos fundamentais e na eficácia jurídica das normas que os prevêem um canal relevante de reconhecimento e atendimento das demandas sociais"[11].

O princípio do contraditório e da ampla defesa se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal[12]. De tal maneira, a carga axiológica levantada pela Constituição deve estar presente no processo, consagrando os valores selecionados pelo constituinte[13].

As premissas estão alinhadas com as preocupações de Marco Aurélio Greco quanto ao Direito Positivo e à necessidade que suas opiniões estejam alicerçadas em dispositivo posto[14]. Assim, traçados esses pontos, faremos análise de alguns casos analisados pelo CARF e a valoração probatória.

3. JURISPRUDÊNCIA DO CARF

De acordo com Marco Aurélio Greco, a prática de atos ilícitos, bem como a extrafiscalidade e a concessão de incentivos e as opções fiscais não representam formas de planejamento tributário[15]. Nesse cenário, a comprovação de que os atos em julgamento se referem a planejamento tributário, ou não, ganha especial relevo quando analisada a interpretação e aplicação do direito no âmbito do CARF.

3.1. Venda de Imóvel realizada por pessoa física travestida de alienação efetuada por pessoa jurídica – Acórdão nº 9202-010.497

No julgamento do Acórdão nº 9202-010.497[16], a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF analisou o recurso especial interposto

---

11 GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. Revista da PGFN, ano 1 número 1, jan/jun. 2011, pp. 9-18, p. 15.

12 CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. *Processo Tributário administrativo e judicial*. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 29.

13 DINAMARCO, Cândido Rangel. *A Instrumentalidade do Processo*. 16. ed., rev., atual. São Paulo: Malheiros/ Juspodivm, 2022, p. 22.

14 ROCHA, Sergio Andre. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 22.

15 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário Revisitado. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de; GOMES, Marcus Lívio; VALADÃO, Marco Aurélio Pereira (coord.). *Estudos tributários do II Seminário Carf.* Brasília: CNI, 2017. pp 19-34, p. 21.

16 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-010.497, Relator Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, Redator Designado Conselheiro Eduardo Newmann de Mattera Gomes,

pela Fazenda Nacional que discutia a seguinte matéria: ocorrência de simulação na situação em que a real intenção do contribuinte seria a venda de imóveis sem a apuração do ganho de capital pela pessoa física. O auto de infração havia sido lavrado para a exigência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), tendo em vista alegada ocultação do ganho de capital na alienação de bens do acervo patrimonial do contribuinte, caracterizada pela integralização ficta deles ao capital social da empresa Z, que teria sócios ocultos, responsáveis por identificar uma área de terreno para a empresa F desenvolver projetos de pesquisa.

Vale lembrar que Marco Aurélio Greco aponta que, caso a situação envolva a hipótese de simulação, não é necessário aguardar lei para regulamentar o parágrafo único do art. 116 do CTN, e o Fisco já pode exigir o tributo que seria devido[17].

De acordo com a Fiscalização, restaria comprovado que o contribuinte utilizou bens do seu acervo patrimonial para realizar uma ficta incorporação ao capital social da sua empresa, revendendo-os logo em seguida a terceiros (no dia seguinte), no intuito de acobertar a operação efetivamente ocorrida, qual seja: alienação de bens imóveis por contribuinte pessoa física. No caso, existiria simulação à medida que a incorporação de capital por meio de bens imóveis seria, na verdade, alienação dos bens da pessoa física à empresa.

Para comprovar que a empresa tinha intenção consciente de modificar a característica essencial da operação, a autoridade fiscal apontou três pontos: a) Passagem provisória dos terrenos adquiridos pela Z do contribuinte e de imediato revendidos para a empresa F; b) Cronologia dos fatos; c) Evidente despropósito no aumento de capital pela integralização de bens imóveis advindos do fiscalizado.

A cronologia dos fatos restou devidamente comprovada nos autos e serviu de fundamento para o Conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes, redator do voto vencedor, apontar que restou patente que a alienação dos imóveis integralizados ao capital da empresa Z foi efetivamente realizada pelo contribuinte.

Assim menciona: *podemos nos ater a apenas dois momentos dos atos descritos pela autoridade Fiscal para chegarmos a tal conclusão: no dia 24/07/2008, os imóveis foram integralizados no capital da empresa Z; no dia seguinte, tais imóveis foram alienados para a empresa F. É óbvio ululante ser praticamente (para não se dizer completamente) impossível que um imóvel seja vendido em apenas 24 horas! É de*

2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 26 de outubro de 2022.

17 GRECO, Marco Aurélio. Instituir ou Constituir um Modelo de Enquadramento dos Planejamentos Tributários. *In*: OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de; PURETZ, Tadeu (coords.). *Coletânea 100 anos do CARF*. São Paulo: NSM Editora, 2024, pp. 493-501, p. 495.

conhecimento público e notório que há necessárias tratativas antes da alienação de um imóvel, há costumeira barganha sobre o preço da operação e há um lapso temporal imprescindível para que as partes envoltas na operação, especialmente o vendedor, consiga obter todos os documentos que garantam a segurança para o vendedor de que inexistem encargos sobre o imóvel.

O Conselheiro João Victor Aldinucci, relator do voto vencido, sustentou que não é ilícita, por si, a estruturação de um negócio feito por pessoa física objetivando a redução de carga tributária e que, no caso, havia um planejamento tributário lícito e não havia simulação.

De fato, o entendimento exposto no voto vencido guarda consonância com as balizas fixadas pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento ADI 2.446, que menciona que o planejamento tributário a ser combatido não é aquele em que há diminuição lícita dos valores devidos, mas aquele onde há a tentativa de ocultação do fato gerador na tentativa de omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida.

Seguindo o reforço de Marco Aurelio Greco quanto à preocupação de respaldo em direito positivo, o relator apontou que a possibilidade de integralização de bens ou capitais é uma opção fiscal. O art. 132 do Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos geradores expressamente dispunha, inclusive, que as pessoas físicas poderiam transferir bens ou direitos, a título de integralização de capital, pelo custo histórico, o que reforça a existência da opção fiscal e a inexistência, ao mesmo tempo, de norma específica antiabusiva aplicável ao ato de integralizar bens ou direitos. Em outras palavras, se o legislador pretendesse evitar o planejamento ora analisado, bastaria ter dito que a transferência deveria ser feita a valor de mercado.

O contribuinte possui o direito de organizar seu negócio da forma que melhor entender, visando à redução dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a Fazenda Pública deve respeitá-la.

Da mesma forma, a existência de um regime diferenciado aplicável às empresas de participações e empreendimentos também é uma opção fiscal. Tal opção incentiva a sua adoção, tendo em vista sua carga tributária mais amena e considerando-se a inexistência de norma específica antielisiva aplicável à integralização de capitais. Não há simulação ou abuso quando a minimização é admitida pela própria lei. O sujeito passivo, nesse contexto, não usou da letra da lei para obter benefícios não intencionais (*unintended benefits*). A lei que cria um tratamento fiscal mais benéfico acaba por estimular o seu uso, ainda que por razões tributárias. A lei brasileira não criou testes de validade para a constituição de uma pessoa jurídica de participações e empreendimentos, e expressamente permitiu a integralização de bens e direitos a custo histórico.

O julgado não menciona, mas parece existir no caso um negócio jurídico indireto, conceituado por Marco Aurélio Greco como a circunstância em que um negócio típico é realizado visando à obtenção de um efeito prático equivalente a outro negócio, que as partes não desejam celebrar em razão de seus efeitos. Para o professor, o negócio jurídico indireto pode ser legítimo ou ilegítimo. Nesse sentido, Sergio André Rocha explica que a "distinção entre o negócio jurídico indireto legítimo da perspectiva tributária e aquele que pode ser desconsiderado pelas autoridades fiscais, vai levar em conta a finalidade do ato ou negócio jurídico. Note-se que isso não é o mesmo que uma inversão do ônus da prova"[18].

Assim, concluímos com as palavras de Marco Aurélio Greco, no sentido de que a "grande questão que agora se põe é de saber quais os parâmetros e critérios a serem adotados nesse novo contexto em que a substância é tão importante quanto a forma"[19]. Trata-se de preceito muito enfatizado pelo professor, quanto à evidente necessidade de "critérios (estabelecidos em caráter vinculante) prévios à realização das operações de planejamento que possam ser aplicados como crivos a que elas devam ser submetidas"[20].

3.2. Interdependência de empresas e desconsideração dos preços praticados para fins de tributação das contribuições ao PIS e da COFINS

Uma controvérsia que também envolve os limites do planejamento tributário e, por via reflexa, da atuação da autoridade fiscal contra tais planejamentos, se refere aos grupos empresariais que realizam o desenvolvimento de determinada atividade econômica, através de empresas distintas ao longo da cadeia produtiva, em relação a qual a legislação estabelece a tributação monofásica das contribuições ao PIS e da COFINS em face da empresa industrial.

Em algumas dessas situações, como no setor de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos (HPPC), é comum que a fiscalização questione os preços praticados entre as empresas interdependentes, entendendo que a segregação das atividades entre a industrial e a comercial configura um planejamento tributário ilícito, cujo único objetivo seria reduzir consideravelmente a tributação das contribuições ao PIS e da COFINS, com a suposta transferência da

---

18 ROCHA, Sergio Andre. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 102.

19 GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. Revista da PGFN, ano 1 número 1, jan/jun. 2011, pp. 9-18, p. 16.

20 GRECO, Marco Aurélio. Instituir ou Constituir um Modelo de Enquadramento dos Planejamentos Tributários. *In*: OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de; PURETZ, Tadeu (coords.). *Coletânea 100 anos do CARF*. São Paulo: NSM Editora, 2024, pp. 493-501, p. 406.

margem de lucro do produto industrializado para aquele que será revendido pela comercial, sem a incidência das referidas contribuições.

Diante disto, as autoridades fiscais lavram autos de infração pretendendo a cobrança das contribuições ao PIS e da COFINS, no regime monofásico, em face da industrial, tendo como base de cálculo o preço praticado na venda pela comercial.

Para fins de corte metodológico, ressaltamos que estamos a analisar os casos em que existem concretamente as empresas industriais e comerciais, com estrutura e atividade econômica própria e autônoma entre si, e não casos de inegável fraude e simulação, nos quais são utilizadas empresas de fachada sem substrato econômico.

Adentrando na análise teórica da controvérsia, cumpre destacar que, nos termos do artigo 142 do CTN, compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar, entre outros, a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente.

O CTN estabelece também que o "*[f]ato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*" (art. 114); que "*[s]alvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.*" (art. 116, I e II); e que "*[a] definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos*".

Assim, subsiste em nosso ordenamento jurídico a prevalência da substância sobre a forma, inclusive, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Afinal, sendo verificada as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios, considera-se ocorrido o fato gerador, abstraindo-se a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos sujeitos passivos.

Merece destaque também o artigo 167 do Código Civil, ao dispor que "*[é] nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma*", e, no seu §1º, que "*[h]averá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados*".

Neste sentido, o artigo 149 do CTN estabelece um rol de situações nas quais o lançamento deve ser efetuado e/ou revisto de ofício pela autoridade

administrativa, entre elas, quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória (inciso IV); quando se comprove omissão ou inexatidão no exercício do lançamento por homologação (inciso V); quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação (inciso VII); quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior (inciso VIII).

Ainda, o artigo 148 do CTN prevê que "*[q]uando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial*".

Assim também caminha a doutrina, em alinhamento com o entendimento de Marco Aurélio Greco já exposto neste artigo, da qual mencionamos os ensinamentos de Renato Lopes Becho:

> *[...] para nós, a doutrina da desconsideração da personalidade jurídica não precisou ser transposta para a legislação tributária, pois há uma ferramenta legal mais forte no CTN, largamente utilizada pelas autoridades fiscais, para solucionar as questões em que se busca a despersonalização, que é o lançamento tributário ou sua revisão, fundada no art. 149, inciso VII. Ao que parece,* ***se em uma dada operação comercial a pessoa jurídica foi utilizada como fachada (desvio de finalidade) ou se houve confusão patrimonial entre sócio e sociedade, o agente do Fisco simplesmente irá lançar o tributo ou procederá à revisão de ofício do crédito tributário já constituído, mas passível de caracterização como dolo, fraude ou simulação, nos termos como entende efetivamente ocorrido****. Assim, se a pessoa jurídica foi utilizada para a prática de ato efetivamente pelo sócio ou pelo administrador, o Fisco lança o tributo ou revê aquele feito, mas agora em nome da pessoa física*[21]*.* (***Grifamos***)

E de Heleno Taveira Torres:

> *Admitimos como perfeitamente possível a operação de recaracterização ou requalificação jurídica do ato, negócio ou pessoa jurídica, pois, como bem salienta Alberto Xavier "[...] esta é ainda uma operação que visa atribuir a qualificação jurídica correta a um ato ou negócio em face dos seus reais efeitos jurídicos, pela simples correção de qualificação ou denominação (nomen iuris) dada pelas partes*[22]*.*

---

[21] BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade de Terceiros e Desconsideração de Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**. In Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, 16º Volume, Valdir de Oliveira Rocha (coord.), São Paulo: Dialética, 2012, pg. 310

[22] TÔRRES, Heleno Taveira. **Responsabilidade de Terceiros e Desconsideração de Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**. In Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, 16º Volume, Valdir de Oliveira Rocha (coord.), São Paulo: Dialética, 2012, pg. 137-138

Desta forma, assistiria razão à autoridade fiscal, caso estivesse desconsiderando atos simulados, para alcançar atos dissimulados, os quais seriam os efetivos fatos geradores da obrigação tributária.

Ocorre que, como premissa inafastável, a tributação só pode incidir sobre fatos que efetivamente ocorreram e que, por conseguinte, podem ter a sua ocorrência efetivamente verificada em sede de lançamento. Caso contrário, estar-se-ia admitindo que a autoridade fiscal pode, muito além de verificar a ocorrência do fato gerador, "fabricar" a sua ocorrência.

Nos termos do artigo 167 do Código Civil supra transcrito, é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância ou na forma. Ou seja, afasta-se a simulação, para alcançar aquilo que efetivamente ocorreu. Jamais se afasta um fato, para criar outro (antes inexistente).

É justamente por isso que, ao nos depararmos com a presente controvérsia, verificamos, de pronto, que não se trata de uma discussão acerca da prevalência da substância sobre a forma, ou da verificação dos fatos geradores efetivamente ocorridos.

A controvérsia se resume à possibilidade da fiscalização desconsiderar a segregação das atividades realizada entre as empresas, por considerar ilícito o planejamento tributário cuja única finalidade seria alcançar a economia de tributos.

Ainda que, na maior parte das vezes, reste demonstrada a existência de diversas razões econômicas para segregação entre as atividades industrial e comercial, o que, por si só, já afastaria o argumento fazendário, cabe perquirir se existiria um planejamento tributário ilícito pelo simples fato de ter como finalidade a economia de tributos, e, ainda, se seria possível a desconsideração dos preços praticados entre as empresas em razão da maior margem de lucro na venda da mercadoria pela comercial.

Trazendo as premissas fixadas pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI nº 2.446, para análise da presente questão, verificamos que, sendo os negócios jurídicos válidos, com a segregação concreta das atividades entre as empresas, e sem a comprovação de subfaturamento (declaração de preço diverso do efetivamente recebido ou a receber pelo produto) nos preços praticados, não há, salvo melhor juízo, qualquer ilícito na atuação do grupo econômico.

Sem adentrar nas minúcias das atividades econômicas, as quais poderiam demonstrar, eventualmente, as razões pelas quais a margem de lucro é maior na venda pela comercial do que naquela realizada pela industrial, fato é que, diferentemente da legislação do IPI, que estabelece as regras de Valor Tributável Mínimo – VTM nas operações realizadas entre partes interdependentes (artigos 195 e 196 do Decreto nº 7.212/10), a legislação que disciplina a incidência das contribuições ao PIS e da COFINS não traz qualquer dispositivo legal neste sentido. Assim, apesar da inegável incoerência sistêmica, a única

conclusão possível é a de que, no que se refere às contribuições sociais, não há qualquer padrão legal a ser observado pelas partes, só exisitindo um ato ilícito (frise-se) caso restasse demonstrado que houve simulação ou subfaturamento.

Neste sentido, cito os seguintes julgados do e. CARF:

> PIS MONOFÁSICO. COSMÉTICOS. PARTE RELACIONADAS. INEXISTÊNCIA DE NORMA ANTIELISIVA
> Para as operações entre estabelecimento industrial submetido à tributação monofásica das contribuições e estabelecimentos atacadistas do mesmo grupo econômico, não há norma antielisiva nos moldes que existe para o IPI, de acordo com a aplicação do valor tributário mínimo (VTM). Não há critérios legais para a equalização dos preços praticados entre partes relacionadas para ajustados a preços de mercado no caso de PIS e COFINS monofásico.
> O arbitramento e desconsideração do negócio jurídico em razão de subfaturamento derivado de um planejamento tributário abusivo, depende da comprovação da existência de fraude, dolo ou simulação nas operações, como a inexistência de substância econômica nas atacadistas, criadas apenas para simular operações e fraudar o Fisco.
> (Processo nº 16682.720568/2018-96; Acórdão nº 3301-010.236; Relator Conselheiro Salvador Candido Brandão Junior; sessão de 25/05/2021)
> PIS E COFINS. INOCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO. REGIME MONOFÁSICO. INEXISTÊNCIA DE NORMA QUE ESTIPULE VALORES MÍNIMOS NAS OPERAÇÕES INTRAGRUPO. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.
> Demonstradas que as operações questionadas pelo Fisco não configuram distribuição disfarçada de lucros, tampouco simulação, e na ausência de normas que estipulem valores mínimos a serem praticados entre empresas do mesmo grupo para fins da incidência de PIS e de Cofins no regime monofásico, cancela-se o crédito tributário correspondente.
> (Processo nº 16004.720395/2013-93; Acórdão nº 1402-002.337; Relator Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto; sessão de 05/10/2016)
> COFINS - DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS - CISÃO PARCIAL - DESMEMBRAMENTO DE ATIVIDADE -SIMULAÇÃO - INOCORRÊNCIA - ART. 116, § ÚNICO DO CTN.
> Embora não se ignore que a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, a Lei Complementar somente autoriza a desconsideração, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (art. 116, § único do CTN). Assim o contrato só se transmuda em forma dissimulada quando ocorrer violação da própria lei e da regulamentação que o rege, donde decorre que a descaracterização do contrato só pode ocorrer quando fique devidamente evidenciada uma das situações previstas em lei, sendo que fora desse alcance legislativo, impossível ao Fisco tratar um determinado contrato privado como outro de natureza diversa, para fins tributários. Não há simulação na cisão parcial através da qual se efetua o desmembramento de atividades em várias empresas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária, não

> sendo lícita a pretensão fiscal de desconsiderar as distintas atividades e respectivas receitas segregadas em diferentes empresas do mesmo grupo, para tributá-las unificadamente.
> (Processo nº 19515.001904/2004-12; Acórdão nº 3402-001.908; Relator Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca; sessão de 26/09/2012)

Desta forma, inexistindo fundamento legal que embase a pretensão fazendária, não nos parece possível a desconsideração de negócios jurídicos válidos, especialmente, quando se reconhece que a simulação é uma só, inexistindo distinção entre a simulação para fins civis e para fins fiscais. Ou seja, o ato ou negócio jurídico é lícito ou ilícito para todos os fins, inexistindo um negócio jurídico simulado apenas para fins tributários.

4. CONCLUSÃO

Como vimos, os limites do planejamento tributário e, por via reflexa, da atuação da autoridade fiscal contra tais planejamentos, é tema de grande controvérsia, especialmente, em razão das particularidades que envolvem cada caso concreto e que, por óbvio, não podem ser disciplinadas previamente por lei.

De qualquer forma, é essencial que haja uma interpretação harmônica da legislação tributária, de modo a impedir o emprego da discricionariedade por parte da autoridade fazendária e, por outro lado, o desvirtuamento do sistema jurídico por parte dos contribuintes.

Um grande passo em prol da segurança jurídica em tais situações foi tomado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI nº 2.446, ao fixar as premissas de que (1) no ordenamento jurídico pátrio, não existe norma que permita à autoridade fiscal desconsiderar os efeitos jurídicos de atos ou negócios jurídicos válidos e sem simulação, ainda que sua motivação seja exclusivamente a busca por menor carga tributária; (2) o planejamento tributário combatido é somente aquele em que o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida (evasão fiscal), e não aquele em que há diminuição lícita dos valores tributários devidos, pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer a obrigação tributária (elisão fiscal); (3) a simulação é uma só, inexistindo distinção entre a simulação para fins civis e para fins fiscais, de modo que o ato ou negócio jurídico é lícito ou ilícito para todos os fins; (4) a desconsideração autorizada pelo Paragráfo Único do artigo 116 do CTN está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação de fato gerador que tenha efetivamente se materializado, fazendo surgir a obrigação tributária; e (5) a plena eficácia do referido dispositivo legal depende de lei ordinária estabelecendo procedimentos a serem seguidos.

Diante disto, é imprescindível que tais premissas sejam devidamente observadas em sede de fiscalização e julgamento administrativo e judicial, a fim de trazer um mínimo de certeza e previsibilidade aos contribuintes, delimitando o campo disponível para o contribuinte planejar suas operações e o âmbito de atuação das autoridade fiscais.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade de Terceiros e Desconsideração de Personalidade Jurídica em Matéria Tributária. In Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, 16º Volume, Valdir de Oliveira Rocha (coord.), São Paulo: Dialética, 2012.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-010.497, Relator Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, Redator Designado Conselheiro Eduardo Newmann de Mattera Gomes, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 26 de outubro de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.446, Relatora Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 08/04/2022, publicado em 27/04/2022.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. *Processo Tributário administrativo e judicial*. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *A Instrumentalidade do Processo*. 16. ed., rev., atual. São Paulo: Malheiros/ Juspodivm, 2022.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Segurança Jurídica e normas gerais tributárias.* RDTributário 17-18/51.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. Revista da PGFN, ano 1 número 1, jan/jun. 2011, pp. 9-18.

GRECO, Marco Aurélio. Instituir ou Constituir um Modelo de Enquadramento dos Planejamentos Tributários. *In*: OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de; PURETZ, Tadeu (coords.). *Coletânea 100 anos do CARF.* São Paulo: NSM Editora, 2024, pp. 493-501.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário Revisitado. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de; GOMES, Marcus Lívio; VALADÃO, Marco Aurélio Pereira (coord.). *Estudos tributários do II Seminário Carf.* Brasília: CNI, 2017. p. 19-34.

PEREIRA, Luís Eduardo Marola de Queiroz; PRZEPIORKA, Michell; MESSETTI, Pedro Leonardo Stein. Princípio de proibição ao abuso: uma GAAR para o Brasil? *Revista Direito Tributário Atual* v. 40. São Paulo: IBDT, 2018, p. 524-549.

ROCHA, Sergio Andre. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 22.

TÔRRES, Heleno Taveira. Responsabilidade de Terceiros e Desconsideração de Personalidade Jurídica em Matéria Tributária. In Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, 16º Volume, Valdir de Oliveira Rocha (coord.), São Paulo: Dialética, 2012.

Capítulo 2

Planejamento Tributário e o Direito de Auto-Organização à Luz da Teoria de Marco Aurélio Greco

José André Wanderley Dantas de Oliveira

1. INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por objeto discutir o planejamento tributário e o direito de auto-organização à luz da teoria de Marco Aurélio Greco. Portanto, estudando e discutindo o pensamento do mestre e aportando ao debate outros argumentos e elementos de convicção, buscamos apresentar um texto atual e realista, tentando responder, se esse direito de liberdade de auto-organização é absoluto ou esbarra em limites.

Para essa tarefa, inicialmente, com vistas a contextualizar o tema, apresentamos o conceito de governança tributária, discutindo os institutos do *compliance* e do *accountability*. Depois, conceituamos planejamento tributário e apresentamos as espécies de economia tributária, para na sequência introduzir o objeto do artigo. Para fortalecer o ponto de vista do doutrinador, com o qual nos filiamos, relembramos as correntes teóricas básicas da interpretação do Direito Tributário; e, na sequência o desenvolvimento do planejamento tributário na experiência internacional, no ambiente da globalização. À continuação, discutimos a nossa eterna e inacabada norma geral antielusão brasileira, plasmada no parágrafo único do artigo 116, do CTN; e, fazemos uma breve retrospectiva da evolução teórica do planejamento tributário no Brasil. Por fim, apresentamos o direito de auto-organização e os seus limites normativos.

O texto busca atender ao solicitado pelo organizador, o querido amigo, Prof. Sergio André Rocha, oferecendo um estudo com base na teoria de Marco Aurélio Greco, sobre a liberdade de auto-organização empresarial no âmbito do planejamento tributário. Contudo, não podemos deixar de registar que além desse propósito, em essência, a obra também termina sendo uma homenagem

a um dos mais brilhantes tributaristas de sua geração, e considerado o pai do planejamento tributário no Brasil, a quem devemos sim, um "justo tributo" em função de suas relevantes contribuições científicas nessa área tão nobre do conhecimento, ainda carente, no Basil, de uma efetiva norma geral antielusão.

Assim, ao Prof. Marco Aurélio Greco o nosso mais profundo reconhecimento e consideração. E ao amigo, Prof. Sergio André Rocha, o nosso mais sincero agradecimento pelo convite.

Aqui destacamos que por tratar-se de uma estudo específico sobre a teoria do homenageado, conforme solicitado, o texto se atém basicamente ao pensamento deste, não se preocupando com uma ampla revisão bibliográfica sobre o tema.

2. GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA: *COMPLIANCE* E *ACCOUNTABILITY*

No campo tributário existe uma dinâmica estratégica travada entre o Fisco e os contribuintes, no qual cada um visa otimizar os seus "retornos". Por um lado, o Estado busca recursos para financiar o gasto público e atingir objetivos macroeconômicos de crescimento e distribuição de renda com o mínimo de distorções econômicas. Por outro, o contribuinte à luz de seu macroplanejamento estratégico, visa otimizar o seu resultado mediante a maximização de seu lucro empresarial.

Na ótica da empresa, considerando uma redução de carga tributária de forma lícita, o planejamento tributário deveria perseguir: a otimização e eficiência na redução de custos tributários; a observação dos modelos de compliance tributário; e, a utilização de mecanismos legais de aplicação do planejamento tributário.

No processo decisório o contribuinte sempre irá ponderar sobre o impacto dos tributos na gestão empresarial, considerando a obediência tributária *versus* o risco de seu descumprimento.

Na gestão da empresa, a governança corporativa representa uma estratégia de gestão empresarial, que busca otimizar o resultado da corporação de maneira eficaz e ética, bem como fornecer informações com transparência aos seus sócios/acionistas ou a todo aquele que tenha interesse em conhecer a realidade de performance da empresa. Na espécie, a governança tributária pode ser compreendida como o conjunto de procedimentos de gestão corporativa, que tem por objetivo colaborar com a otimização do resultado econômico, mediante a melhor gestão das obrigações tributárias da empresa. Portanto, governança corporativa é gênero e governança tributária, espécie daquele.

A gestão corporativa moderna importou expressões como "*compliance*" tributário. Do vocabulário inglês, *compliance* significa: agir de acordo com, agir

conforme. Assim, *Tax Law compliance*: agir de acordo com/conforme a norma tributária; agir com observância da norma/lei tributária. Na especificidade e interpretando a expressão, dentro de uma visão mais técnica, *tax compliance* pode ser entendido como a observância ou cumprimento da obrigação tributária.

Outra expressão aplicada ao âmbito do planejamento tributário e assimilada do vocabulário inglês é *accountability*, que significa: agir com responsabilidade, agir com ética, agir com transparência. Interpretando tecnicamente a expressão e a adequando ao contexto da gestão empresarial, *accountability* deve ser entendido como a realização de atos de gestão com responsabilidade, ética e transparência e que resultarão aos interessados em conhecer a realidade empresarial, informações fidedignas sobre o comportamento do patrimônio da entidade e suas variações.

A governança tributária visa conduzir um gerenciamento das obrigações e riscos tributários organizando, formal e materialmente, os atos de gestão com a finalidade de determinar uma menor carga tributária legalmente e eticamente possível.

A doutrina internacional nos apresenta os seguintes princípios da governança tributária, que no fundo representam princípios de moralidade tributária (*tax morality*), vejamos: a) Legalidade – considerando a prática de atos de gestão lícitos; b) Compliance tributária – o cumprimento de todas as obrigações tributárias; c) Agir e respeitar padrões aceitos como morais e éticos na realização dos negócios e na conduta da gestão empresarial, preservando a reputação da empresa e de seus administradores; d) Otimização da gestão tributária como instrumento concorrente à otimização do resultado empresarial determinante da maximização do lucro.

Com base nos princípios acima, a governança tributária se desenvolve observando as seguintes características: 1º) Um modelo dinâmico de gestão, multi e inter-disciplinar, que divide competências e estabelece intra-conectividade entre os órgãos societários. 2º) A administração do cumprimento das obrigações tributárias e da redução ou mesmo a eliminação dos riscos tributários garantidores de uma posição de melhor competitividade da empresa no mercado. 3º) Assumir o planejamento tributário como o instrumento que materializa a governança corporativa tributária para atingir a sua meta particular: a economia fiscal lícita.

Portanto, considerando os princípios e as características da gestão corporativa supramencionados, o planejamento tributário, enquanto economia fiscal lícita, deve ser visto como uma ação pró-ativa de gestão corporativa, imprescindível na obtenção da maximização do valor empresarial, alcançada mediante a realização de economia fiscal lícita.

Ademais, devemos aceitar que, o planejamento tributário é um instrumento que envolve a combinação multi e inter disciplinar de teoria e prática

provenientes de vários ramos de conhecimentos especializados e aplicados, tais como: Administração, Contabilidade, Direito, Finanças e Economia.

Portanto, incorporar à realidade empresarial a consciência/responsabilidade (accountability) do devido cumprimento das obrigações tributárias (compliance tributária) eliminando os riscos de a entidade sofrer sanções fiscais e legais, deve ser a tônica da boa governança tributária.

Essa premissa nos leva a refletir que o direito à liberdade de organização da empresa, no âmbito do planejamento tributário, deve observar os princípios da boa governança tributária, pautados no *compliance* e *accountability* acima tratados.

3. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: CONCEITO E SUAS ESPÉCIES DE ECONOMIA TRIBUTÁRIA

Em essência e majoritariamente, os conceitos apresentados pela doutrina do Direito Tributário concebem e aceitam que: planejamento tributário é o instrumento que tem por objetivo a redução da carga fiscal, mediante atos lícitos, realizados antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, e que determina um nível superior de rentabilidade e competitividade à empresa em seu mercado de atuação.

Na mesma linha, a doutrina didaticamente costuma categorizar as espécies de economia tributária utilizando os seguintes conceitos: elisão evasão e elusão.[1] Os quais também são aceitos em sua generalidade.

No extremo negativo, evasão se caracteriza por atos praticados pelo contribuinte depois da ocorrência do fato gerador e que são viciados por dolo, fraude ou simulação. No outro extremo, o positivo, na elisão os contribuintes estruturam seus negócios praticando atos lícitos, antes da ocorrência do fato gerador e motivados por uma causa jurídica; além disso, não objetivam tão somente a redução da carga tributária, há sincronia entre o conteúdo econômico e a forma jurídica e atendem ao propósito negocial, ao objeto de exploração, realizados mediante atos típicos da operacionalidade do ramo de atividade do contribuinte.

Contudo, existe uma figura híbrida, a elusão, que não se confunde com as duas anteriormente descritas, pois, evasão é economia de tributos produzida por atos ilícitos; e, elisão é economia de tributos resultante de atos legítimos, lícitos e que respeitam certas condições. A elusão situa-se numa linha tênue entre os conceitos anteriores. Porquanto, na elusão, os atos ou negócios praticados pelo contribuinte se revestem de legalidade, licitude; mas, organizados com o propósito preponderante ou exclusivo de alcançar economia fiscal; são

[1] Ver TÔRRES, Heleno Taveira. Direito Tributário e Direito Privado. Autonomia privada - Simulação - Elusão Tributária, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 2003, p. 19-21.

desprovidos de causa jurídica real e sem sincronia com a substância econômica do negócio realizado.

No âmbito do planejamento tributário, podemos firmar o juízo de que elisão é a economia tributária lícita, a evasão a economia tributária ilícita e o conteúdo que preenche o conceito de elusão exprime, justamente, a ideia de uma conduta híbrida, fundada em atos e negócios dissimulados em legalidade; e, desprovidos de propósito negocial síncrono com aqueles, que denote convergência entre a substância econômica do negócio e a forma jurídica apresentada.

Com base na síntese acima, considerando a elisão ser pautada num planejamento lícito, nos parece um contra senso se falar em norma geral antielisão. Pois, como aceitar a edição de uma norma para combater uma licitude? A evasão sabidamente já é ancorada em ilicitude. É crime contra a ordem tributária; e, já há norma específica para penalizar essas condutas. Portanto, compreendemos e firmamos a convicção de que, a norma que venha a coibir um planejamento tributário abusivo, na verdade deve ser denominada de norma geral antielusão.

No contexto dos conceitos consagrados de espécies de economia tributária (elisão, evasão e elusão), o direito de auto organizar-se também encontra limites, pois, conceitualmente o planejamento tributário lícito transita por balizas definidas, devendo-as observar.

4. O DIREITO DE AUTO-ORGANIZAÇÃO NA DOUTRINA DE MARCO AURÉLIO GRECO

Concordamos com a ideia do nosso homenageado, de que constitucionalmente o contribuinte tem o direito de se auto-organizar. E numa visão teórica inicial, essa condição daria ao contribuinte, no âmbito do planejamento tributário o direito de estruturar seus negócios da forma que lhe fosse mais apropriada. Greco leciona que parte da doutrina interpretava essa máxima, levando-a ao extremo da liberdade de auto-organização; e, essa posição estava fundamentada em dois argumentos principais. O primeiro expressava que a Constituição garante a propriedade, considerando o patrimônio como um todo e não apenas à propriedade em sentido estrito. E justifica Greco,

> "Por isso, sustenta-se que, em matéria tributária, a propriedade somente poderá ser atingida por uma lei expressa. Com base neste direito, o contribuinte pode proteger e usar seu patrimônio como bem entender, salvo a existência de uma lei expressa proibindo determinada conduta. Desta ótica, o patrimônio individual só poderá ser atingido pelo tributo se o for através de uma lei expressa que preveja a conduta realizada pelo contribuinte."[2].

[2] GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Ed. Dialética, 2007, p. 165.

Estamos de acordo com a crítica do mestre quando observa que mesmo que se aceite este argumento, não se pode desconhecer que a Constituição oferece, por um lado, proteção ao direito de propriedade (art. 5º, XXII), mas, por outro, também cobra a função social da propriedade (art. 5º, XXIII), determinando a imposição da utilização desta objetivando atender a finalidades de caráter social (ou coletivo).

O segundo argumento utilizado por parte da doutrina e discutido por Greco transmite a ideia de que "a Constituição garante a liberdade, portanto, o contribuinte pode realizar quaisquer atos jurídicos lícitos e ninguém pode extrair de tais atos jurídicos outras consequências que não sejam aquelas que ele, livremente, tenha resolvido atribuir."[3].

Greco entende que os princípios constitucionais, da propriedade e da liberdade, garantem ao contribuinte um direito, de auto-organizar-se da forma menos dispendiosa. Contudo, alguns doutrinadores advogam que em virtude disso, o direito de auto-organizar-se não poderia ser frustrado, inibido ou limitado por legislação ordinária.

Analisando essa premissa o Prof. Greco reflete que "Caso se aceite esta visão, pela lógica, o direito de auto-organizar-se buscando a alternativa menos onerosa, nem mesmo poderia ser limitado por legislação complementar, pois ela não poderia ir contra um direito constitucionalmente assegurado."[4].

Há também autores que, de forma extrema, defendem o pensamento de que a liberdade de contratar firmada na Constituição não deve se submeter a limites, é ampla; e, que muito menos a legislação infraconstitucional pode tentar estabelecer esses limites.[5] Greco reflete que aceitar essa máxima passivamente, representa deslocar o debate do tema planejamento tributário para um plano superior, a Constituição. Assim, o mestre rebate os argumentos supramencionados, sobre a liberdade absoluta aos limites inerentes à liberdade de iniciativa e auto-organização, desenvolvendo o seguinte raciocínio:

> "De um lado, o exame da Constituição mostra que existem limites imanentes à liberdade de iniciativa que são, basicamente: a) a função social da propriedade que está prevista no seu artigo 5º, XXIII, delineada como um direito coletivo ou um dever individual; b) a solidariedade social prevista no seu artigo 3º; c) a dignidade da pessoa humana contemplada no seu artigo 1º como um dos fundamentos da República; d) a capacidade contributiva prevista no § 1º do

---

3 Idem.

4 Idem.

5 Ver OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. "Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal". Curso de Direito Tributário. Coordenado por Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 319 e seg.; e, XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Ed. Dialética, 2001, p. 119 e seg.

> seu artigo 145, e e) a isonomia geral do artigo 5º, caput e a tributária do artigo 150, II etc. Todos estes são limites imanentes a essa liberdade.".[6]

E continua o valoroso professor refletindo que existe sim, com clareza, o direito de auto-organizar-se. Mas, indaga se o exercício desse direito é absoluto ou se relativiza-se em função da existência de certas condições? E assim afirma: "Na minha opinião, todo direito consagrado pelo ordenamento encontra limites no seu exercício, nenhum direito é absoluto, não se pode levar nenhum direito ao último grau."[7].

Também em sua obra, Greco argumenta que a pergunta anterior traz à baila o tema do chamado abuso de direito. Pois, não se nega a existência do direito, mas questionam-se os requisitos e o modo do seu exercício, na medida em que este pode causar distorções não aceitas pelo ordenamento positivo.

Na visão do mestre, na origem o direito é bom, mas a forma distorcida de como possa vir a ser utilizado pode resultar num vício jurídico. Portanto, no caso em tela, para fins de planejamento tributário, concretamente existe o direito de auto-organizar-se, mas não é absoluto. Há condições a serem cumpridas e o seu exercício admite análise para verificar se não se concretiza um abuso.

Assim, Greco conclui essa passagem asseverando que: "Em suma, não basta afirmar existir o direito de auto-organização, cumpre verificar se o seu exercício concreto atendeu às exigências que o condicionam, bem como se permaneceu dentro do âmbito protegido pelo ordenamento ou se extrapolou seu perfil a ponto de configurar abuso de direito."[8].

À continuação, ratificando que o direito de auto-organização não é absoluto o Prof. Greco analisa que ao início dos anos 2000, havia uma preocupação sobre "as condições necessárias à configuração do "direito" de que está investido o contribuinte, e as limitações apontadas dizem respeito à sua existência. (...) Vale dizer, a falta de qualquer dos requisitos mencionados implicaria não existir o direito do contribuinte"[9].

Contudo, o autor atenta que há outro aspecto a ser analisado no âmbito do planejamento tributário, que não respeita especificamente à existência do direito, mas ao seu uso, ao modo de seu exercício. E nesse sentido indaga: "admitida existência do direito de o contribuinte organizar sua vida, este direito pode ser utilizado sem quaisquer restrições? Ou seja, tal direito ilimitado? Todo e qualquer "planejamento" é admissível?"[10] E, de forma

---

6 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Ed. Dialética, 2007, p. 166.

7 Idem.

8 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Ed. Dialética, 2007, p. 166.

9 Idem, p. 175.

10 Idem, p. 176.

direta, na sequência responde o mestre: "Minha resposta é negativa. E assim entendo por várias razões."[11].

Em sua linha de pensamento, em síntese, nosso homenageado apresenta os seguintes argumentos: Destaca a necessidade de compreensão do mundo moderno em constante evolução e nesse sentido, que a interpretação não pode ser estática, mas vinculada a experiência humana no campo do Direito, situando-a no tempo e no espaço, portanto dinamicamente. Que nesse contexto, a relação Estado e indivíduo no que tange ao conceito de propriedade a ser tocada pela tributação, deve estar devidamente equacionada com os novos princípios e definições da Constituição de 1988. Que o art. 1º da nossa constituição exclama um Estado Democrático de Direito, e não apenas um Estado de Direito, consagrando e compatibilizando o Estado de Direito como Estado Social. E assim leciona o mestre:

> "Ou seja, num Estado Democrático de Direito, a interpretação e aplicação do ordenamento jurídico supõem a conjugação e compatibilidade entre os valores típicos do Estado de Direito (liberdade negativa, legalidade formal, proteção à propriedade) com os inerentes ao Estado Social (igualdade, liberdade positiva, solidariedade) sem que isto, obviamente, implique institucionalizar mecanismos de dominação disfarçada ou destruição das garantias fundamentais da pessoa humana".[12]

Complementado a temática, Greco correlaciona os seguintes conceitos: planejamento, valores constitucionais e visão funcional do Direito, e conclui:

> "Neste passo, a análise da temática do "planejamento fiscal" deverá agregar, ao lado dos valores propriedade e segurança, também os valores igualdade (artigo 5º, caput), solidariedade (artigo 3º, I) e justiça (artigo 3º, I), vista esta não apenas como justiça formal, mas como justiça substancial".[13]

As mensagens acima são ricas e merecem assimilação por parte do aplicador do Direito! Pois, delas podemos extrair algumas conclusões sobre o tema, vejamos:

A análise deve considerar não apenas a estruturação formal dos conceitos (visão estática), mas também a perspectiva funcional (visão dinâmica) no sentido dos resultados concretos obtidos. Portanto, no plano da interpretação, a mudança de perspectiva nos permite trasladar de uma visão estrutural (estática) e garantista, para uma funcional (dinâmica) e modificadora.

Essa compreensão nos permite avançar admitindo que a análise do tema planejamento tributário deve se realizar, não apenas sob a ótica das

---

11 Idem.

12 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Ed. Dialética, 2007, p. 1179.

13 Idem.

formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua funcionalidade, ou seja, da sua utilização no mundo da experiência, no mundo fático e considerando os "resultados que geram à luz dos valores básicos igualdade, solidariedade social e justiça."[14].

Igualmente concordamos com a ideia de que é indiscutível o direito de o contribuinte organizar a sua vida e dinâmica empresarial, contudo, tem o dever de observar todos os requisitos da licitude dos meios, utilizados antes da ocorrência do fato gerador, sem o cobertor de uma simulação/dissimulação e sem distorções ou abusos ao ordenamento. E encerando essa passagem ensina o mestre:

> "sou imediatamente conduzido à conclusão (aliás, aceita de forma praticamente unânime nos países ocidentais) de que um direito absoluto e incontrastável no seu exercício é figura que repugna experiência moderna de convívio em sociedade, fundamentalmente informada pelo princípio da solidariedade social e não pelo individualismo exacerbado".[15]

5. AS CORRENTES TEÓRICAS BÁSICAS NA INTERPRETAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Pedagogicamente podemos apresentar três correntes de interpretação no Direito Tributário: a conceptualista, a econômica e a valorativa.

A interpretação conceptualista fundada na jurisprudência dos conceitos, parte da crença de que os conceitos e as categorias jurídicas expressam plenamente a realidade social e econômica subjacente à norma, de modo que ao intérprete não cabe se preocupar com os dados empíricos.

É uma interpretação sistemática ou lógico-sistemática e defendem as seguintes teses: a do primado do Direito Civil sobre o Tributário; a da legalidade estrita; a da ajuricidade da capacidade contributiva; a da superioridade do papel do legislador; a da autonomia da vontade; e, do caráter absoluto da propriedade. Corresponde, historicamente, ao apogeu do Estado Liberal, que cultiva o individualismo possessivo. Tinha como principais representantes, na Alemanha, Kruse e na Itália Giannini. No Brasil, Gilberto Ulhoa Canto e Antônio Roberto Sampaio Dória.

A segunda corrente, se baseava na jurisprudência dos interesses e defendia a ideia da "consideração econômica do fato gerador", prevista no art. 4º do Código Tributário Alemão de 1919. Despreocupava-se inteiramente dos conceitos e categorias jurídicas. Na Itália esse mesmo conceito foi denominado de "interpretação funcional".

---

14 Idem, p. 180.

15 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Ed. Dialética, 2007, p. 180.

As principais teses se contrapõem à primeira corrente e são assim caracterizadas: A autonomia do Direito Tributário frente ao Direito Civil; a possibilidade de analogia; a preeminência da capacidade contributiva sacada diretamente dos fatos sociais; a função criadora do juiz; a intervenção sobre a propriedade; e, a regulamentação da vontade.

Corresponde, historicamente, ao período do Estado do Bem Estar-Social ou do Estado Benefator ou Intervencionista. Entrou em crise a partir dos anos de 1970. Tinha como principais representantes: Na Alemanha, Enzo Becker; na Itália, Bevenuto Griziotti e na Argentina Dino Jarach. No Brasil, Amílcar de Araújo Falcão foi o seu autêntico representante.

A terceira corrente, a da interpretação valorativa era fundada na jurisprudência dos valores e influenciada pelas obras de Karl Larenz e Jonh Rawls. Nessa teoria altera-se o paradigma na teoria geral do direito, na teoria da justiça e na teoria dos direitos humanos, abrindo-se o campo para a reformulação das posições básicas da interpretação do Direito Tributário. Coincide com a virada Kantiana que defendia a "reaproximação entre ética e direito". Discutia o Estado Democrático de Direito enquanto Estado da Sociedade de Riscos.

Esta corrente foi determinante de uma nova visão sobre a teoria da interpretação do Direito Tributário tendo como principais pressupostos: a preeminência dos princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito, que no Brasil se expressam no art. 1º da CF: soberania, cidadania, dignidade humana, autonomia da vontade, valor do trabalho, pluralismo; a ponderação entre o princípio da capacidade contributiva, vinculado à ideia de justiça obtido por argumentação democrática, e o princípio da legalidade , vinculado à segurança jurídica em sua configuração de "segurança da regra"; o equilíbrio entre os poderes do Estado, com possibilidade de controle jurisdicional de políticas fiscais adotadas pelo legislador; a harmonização entre direito e economia, tendo em vista que além da economia viver sob *specie juris*, ambos exibem o coeficiente ético comum; a simbiose entre interpretação finalística e sistêmica, eis que, de acordo com o pluralismo metodológico, o sistema jurídico já segrega a finalidade.

Todas as três teorias da interpretação supra apresentadas, quando aplicadas no âmbito do planejamento tributário conversam diretamente com o problema da economia tributária em termos de elisão fiscal, que, naturalmente, está intimamente vinculado ao das posições teóricas fundamentais em torno do Direito Tributário.

Assim, recapitulemos: O conceptualismo defende, com base na autonomia da vontade, a possibilidade ilimitada de planejamento tributário. Destarte, a economia tributária partindo de instrumentos jurídicos válidos, seria sempre lícita. A interpretação com base na consideração econômica do fato gerador, apresenta conclusão contrária, defendendo a ilicitude generalizada do

planejamento tributário, quando baseado no abuso da forma jurídica escolhida pelo contribuinte para revestir o seu negócio. A jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma de economizar tributo, desde que não haja abuso de direito.

Trasladar a evolução do pensamento jurídico hermenêutico tributário, especificamente para o âmbito do planejamento tributário, é exercício relevante e que nos consente concluir que a corrente mais atual considera a importância da reaproximação entre moral, ética e direito, considerando princípios fundamentais como vetores que conduzam o modus operandi dos contribuintes aos ideais de justiça social.

Portanto, o direito à liberdade de auto-organização aqui também encontra limites, determinando que esta liberdade não é, nem pode ser, absoluta.

6. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL E GLOBALIZAÇÃO[16]

No contexto do tema planejamento tributário, não podemos deixar de trazer ao debate a influência da globalização econômica neoliberal sobre este. Destacando que em íntima conexão com o processo da transnacionalização da economia surge o princípio da transparência, o qual, foi um dos responsáveis pela proliferação de normas gerais antielusivas em escala internacional.

O tema planejamento tributário abusivo na experiência internacional, considerando normas internas relevantes de países que largaram na frente, com vistas a enfrentar essa problemática fiscal, não apenas serviram de guia para outros países, mas, efetivamente influenciaram a comunidade internacional de maneira decisiva.

Assim, na Alemanha o art. 42, do Código Tributário, trata de norma geral antielusiva e destaca que deve haver adequação, ou seja, coincidência entre forma e conteúdo ou ajustamento entre os conceitos e institutos de direito civil e a finalidade econômica dos negócios desenvolvidos pelo contribuinte. Também deve haver necessidade, no sentido da exigência da prova da necessidade negocial ou econômica (*business purpose test*). Ainda, a norma exige que haja proporcionalidade; portanto, o interesse negocial deve ser sopesado com os outros interesses da empresa, na intenção de se confirmar se realmente prepondera o fundamento econômico.

A norma geral antielusiva alemã aproxima o combate do planejamento tributário abusivo da teoria dos direitos fundamentais, pela extraordinária relevância que atribui ao princípio da proporcionalidade.

---

[16] Sobre o tema ver GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Ed. Dialética, 2007, p. 325-343.

A norma de interna de países como Estados Unidos, Inglaterra, Canadá, Austrália, Suécia, etc. também adota a doutrina da teoria do propósito negocial (*business purpose test*), semelhante à da Alemanha. Quando o contribuinte se afasta do propósito negocial mercantil de suas atividades para procurar predominantemente obter benefícios na área fiscal, revela uma conduta tributária abusiva.

Nesses países caracteriza-se um planejamento tributário abusivo quando uma transação ou parte de uma série de transações resulte, direta ou indiretamente, em uma redução de carga tributária sem justificativa econômico-operacional plausível. A menos que a transação possa razoavelmente ser considerada como organizada para propósitos de boa-fé, inconfundíveis com o benefício puro e simples de redução de carga tributária, não se enquadrará como planejamento tributário abusivo.

Nesses países, normalmente, o Fisco pode descaracterizar a operação, alterar o lançamento e requalificar a posição tributária das partes envolvidas.

Na Itália o art. 10 da Lei nº 408/1990, com as alterações posteriores (Lei nº 724/1994), estabeleceu que a Administração Fazendária pode desconhecer a vantagem tributária conseguida em operação de fusão, concentração, transformação, cessão de crédito, valoração de participação social e valores mobiliários "obtida sem razão econômica válida e com a finalidade exclusiva de obter fraudulentamente uma economia de imposto".

Na Espanha o art. 15, da *Ley General Tributaria*, trata da norma geral antielusiva advogando que a luta contra a elusão fiscal se faz sobretudo através da cláusula que permite à Administração Tributária declarar a fraude à lei tributária e exigir o imposto elidido abusivamente.

Na Argentina a norma trata desconsideração da personalidade jurídica e, assim, autoriza o levantamento do véu da personalidade da empresa para que se possa atingir a substância do negócio jurídico e a responsabilidade dos sócios. Também observa o princípio da substância econômica sobre a forma jurídica, bem como os atos que caracterizam o abuso de direito.

Em Portugal o art. 38, nº 2, da Lei Geral Tributária portuguesa, introduzido pela Lei nº 100/1999, estabelece:

> "São ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultado equivalente, caso em que a tributação recai sobre esses últimos."

No comando acima, facilmente se verifica a influência do princípio da proporcionalidade para a teoria das normas antielusivas em Portugal, proveniente do direito alemão.

Já na França, o art. 1.741, do Code Général des Impôts, cria sanções para quem dissimula atos negociais sujeitos à tributação. Também, Por sua vez, o art. 64, do *Livre des Procédures Fiscales*, cuida da repressão ao abuso de direito, ao prever que "não podem ser opostos à administração dos impostos os atos que dissimulam a verdadeira compreensão de um contrato ou de uma convenção;(...) a Administração fica autorizada a requalificar os fatos".

A doutrina francesa defende a ideia de que a norma busca alcançar o equilíbrio entre substância e forma. Assim, analisa a ausência de justificativa econômica nas operações empresariais. Apesar da legislação francesa pautar-se na figura do abuso de direito, tanto a doutrina como a jurisprudência vêm também construindo o conceito de ato anormal de gestão.

Em síntese, observamos na doutrina internacional modalidades de análise e interpretação das características dos planejamentos tributários abusivos, tais como: O propósito negocial e a prevalência da substância econômica sobre a forma jurídica (*business purpose e economic substance over juridical form*) normalmente provenientes da doutrina e jurisprudência de países que têm sistema jurídico baseado no *common law*, os quais foram decisivamente observados nos julgamentos de casos que transitaram na esfera do antigo Conselho de Contribuintes no Brasil. Da França, país que segue o Civil Law, o instituto que analisa a "dissimulação e os atos anormais de gestão" também foi marco nos julgamentos do Conselho de Contribuintes brasileiro.

A breve síntese acima sobre normas gerais antielusão, na experiência internacional, também é outro fator que nos inclina a concluir que a liberdade de auto-organização deve observar limites como os conteúdos consagrados nos princípios do teste do propósito negocial e na primazia da substância econômica sobre a forma jurídica.

7. A ETERNA E INACABADA NORMA GERAL ANTIELUSÃO BRASILEIRA

O CTN recebeu pela LC nº 104/2001, o acréscimo do parágrafo único no art. 116, que introduziu a norma geral antielusiva no Direito Tributário brasileiro, baseada na teoria da proibição do "abuso do direito", especialmente direcionada ao tema dissimulação com nítida inspiração e/ou influência do modelo francês.

O nosso parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional (CTN - Lei nº 5.172/1966) narra que:

> "A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária,

> observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.". (Incluído pela LC nº 104, de 2001)

O Código Civil de 2002, por seu turno, dispôs sobre a ilicitude do abuso do direito no art. 187: "Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes."

O Código Civil 2002 também trata do tema da fraude à lei em seu art. 166, vejamos:

> - Da Invalidade do Negócio Jurídico
> Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:
> (...)
> VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

Destacamos que o tema contemplado no § único, do art. 116, do CTN, em hipótese alguma, se confunde com as determinações previstas no art. 149 do CTN, especialmente, as do Inciso VII, que prevê as hipóteses de lançamento de ofício pela autoridade administrativa:

> "quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele agiu com dolo, fraude ou simulação".

Esses casos não são os que o parágrafo único, do art. 116, do CTN, busca alcançar. A eles se aplicará diretamente o disposto no Inciso VII, do art. 149, do CTN, pois são crimes contra a ordem tributária, concretamente caracterizados como evasão fiscal.

O parágrafo único do art. 116, do CTN trata justamente da figura híbrida que se situa entre a elisão e a evasão fiscal, ou seja a elusão fiscal.

Contudo a parte final do parágrafo único do art. 116, do CTN "... *observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.*", estabelece uma competência a ser exercida, pois, o comando narrado no parágrafo, deverá atender a procedimentos, ainda a serem definidos em lei ordinária. Infelizmente, a casa legislativa superior, o Congresso Nacional, até então não teve a preocupação em aprovar uma norma geral antielusão no Brasil. A análise dos motivos ficarão para uma outra ocasião.

Contudo, vamos refletir: Não temos uma norma geral antielusiva. Mas temos várias normas especiais antielusão. Assim: Podemos aplicar o Parágrafo Único do Art. 116 do CTN? Em nossa opinião, sim.

A ausência de uma norma geral antielusão fez com que a Administração Tributária federal provocasse o Congresso Nacional, encaminhando vários projetos de lei para tratar de temas específicos que tentassem frear o planejamento tributário abusivo em áreas sensíveis da tributação federal, tais como:

- Art. 43, § 1º, do CTN - norma especial antielusiva de Imposto sobre a Renda;
- Art. 43, § 2º, do CTN e Art. 74, MP nº 2.158/2001 - A tributação da disponibilidade dos lucros de controladas no estrangeiro (regra de Transparência Fiscal Internacional);
- As regras de Treaty Shopping e Beneficial Ownership (Beneficiário Efetivo) – Tratados firmados pelo Brasil;
- Art. 18 a 24 da Lei nº 9.430/1996 – Norma do controle fiscal dos Preços de Transferência;
- Normas de Subcapitalização, Empréstimos e Juros;
- Art. 9º, da Lei nº 9.249/195, Art. 9º, Lei nº 10.426/2.002 - Juros sobre o Capital Próprio;
- Normas sobre Paraísos Fiscais;
- Normas sobre Assistência Mútua Interestatal e Intercâmbio de Informações.

No contexto internacional, as normas de combate ao planejamento tributário abusivo consagram o princípio da primazia essência econômica sobre a forma jurídica. Portanto, não basta haver um arcabouço formal de proteção, tem que haver conteúdo. Os negócios jurídicos efetivamente realizados devem ser válidos e regulares, com adequada correspondência entre forma jurídica e conteúdo econômico. A falta de um propósito negocial (*business purpose*) verdadeiro e justificável para a adoção daquela alternativa jurídica escolhida pelo contribuinte macula a operação, dada a falta de sincronismo entre a forma jurídica apresentada e o conteúdo, a essência, a substância econômica.

Aqui, mais uma vez, observamos que não existe uma possibilidade de liberdade ampla na organização dos negócios empresariais. Esses devem rigorosamente observar a adequada sincronia entre forma jurídica e conteúdo econômico.

8. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL[17]

Sinteticamente, podemos dividir a história do planejamento tributário no Brasil em três fases:

Na primeira, o contribuinte tinha ampla liberdade organizacional desde que seus atos fossem lícitos, a simulação não era aceita. Vigorava a adoção do princípio da tipicidade e da estrita legalidade, com base nas teorias de Alberto Xavier e Antônio Roberto Sampaio Dória. O cumprimento dos requisitos legais e formais previstos para o negócio jurídico era suficiente para caracterizar

[17] Sobre as fases do planejamento tributário o Brasil ver GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Ed. Dialética, 2007, p. 115-324.

a licitude da operação, ainda que posta a efeito de forma indireta. Por conseguinte, negócio jurídico indireto era sinônimo de planejamento tributário lícito. Ou seja, a subsunção à lei determinava a licitude do ato.

Na segunda fase, preponderava a liberdade de ação antes do fato gerador e mediante condutas lícitas, todavia nesta fase o planejamento se viciava não apenas pela simulação, mas também por outras patologias, como o abuso de direito e a fraude à lei.

Na terceira fase, identificamos mais um elemento a ser observado no planejamento que é a capacidade contributiva (princípio constitucional tributário), que afasta a prevalência da liberdade absoluta, para equilibrá-la com a solidariedade social, intrínseca à capacidade contributiva, materializada no âmbito tributário pela consagração do princípio da primazia da substância econômica sobre a forma jurídica e da constatação de um propósito negocial plausível.

Alguns institutos já consagrados na norma, doutrina e jurisprudência estrangeiros foram ganhando espaço no debate brasileiro; portanto, o tema da busca pelo propósito negocial ganhou relevância no debate nacional. Do ponto de vista tributário, a validade do negócio jurídico vincula-se à licitude do negócio no geral, e não à cada etapa individualmente considerada; e, a economia de tributo justifica um planejamento, contanto que respeitada a finalidade dos institutos do direito privado. Assim, a subsunção do fato à norma determina a verificação do cumprimento dos requisitos formais e materiais para a caracterização do negócio declarado. Portanto, negócio jurídico indireto continua sendo sinônimo de planejamento tributário, desde que as partes se submetam aos efeitos de cada um dos negócios praticados comprovando a sincronia da forma jurídica com a substância econômica do negócio realizado.

Esse contexto influenciado pela doutrina estrangeira nos direciona à necessidade de refletir e perguntar sobre alguns aspecto: Qual a verdadeira vontade e motivação do contribuinte quando realiza determinado ato ou negócio jurídico? Quais as consequências dessa conduta? A forma jurídica guarda sincronia com a substância econômica e está de acordo com o propósito negocial?

Responder a essas perguntas, nos permite extrair algumas conclusões:

É preciso atenção na identificação de contraposição entre a "vontade documentada" e a "vontade efetivamente vivida"; que não basta ser legal, tem que ser eficaz perante o Fisco; que a liberdade do contribuinte deve estar fundamentada, ou seja, tem que haver concreto propósito negocial; que haja a plausibilidade da operação como um todo, e não de atos isolados; e, a clareza e tranquilidade da interpretação da lei para qualificar o ato do contribuinte.

Todas as respostas acima nos conduzem a ratificar a ideia de que a liberdade de auto-organização do contribuinte não pode ser absoluta, mas sim limitada.

9. O DIREITO DE AUTO-ORGANIZAÇÃO E OS LIMITES NORMATIVOS

O artigo 170 da Constituição Federal de 1988, que inaugura o TÍTULO VII - Da Ordem Econômica e Financeira e o CAPÍTULO I - Dos Princípios Gerais da Atividade Econômica, serve para apresentar o Estado brasileiro por outro ângulo.[18]

Em seu *caput* apreendemos a mensagem de que a ordem econômica deve obrigatoriamente conjugar de maneira equilibrada dois fatores: a valorização do trabalho humano e a livre inciativa, ambos já consagrados ao início da Constituição Federal de 1988. Numa leitura Marxista, podemos enxergar nesse comando a importância de conciliar dois fatores de produção: O primeiro, o trabalho humano - fator mão de obra; o segundo, a liberdade de exploração econômica, via o livre empreendedorismo, a livre inciativa com o emprego de recursos - fator capital.

À continuação, ainda no *caput*, observamos que o equilíbrio desses fatores deve se prestar a "assegurar a todos", ou seja, a todos os brasileiros, sem exceção, ou a qualquer um que viva nas circunscrições do território nacional "uma existência digna". E essa existência deve seguir "os ditames da justiça social".

Com facilidade percebemos que os comandos que introduzem a ordem econômica brasileira ratifica e está perfeitamente de acordo com aspectos principiológicos registrados ao início da Constituição, tais como: solidariedade social, igualdade, isonomia e justiça social.

Considerando o tema que nos ocupa, a liberdade de auto-organização do contribuinte, dos princípios que fundamentam a ordem econômica do Estado

---

[18] Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
I - soberania nacional;
II - propriedade privada;
III - função social da propriedade;
IV - livre concorrência;
V - defesa do consumidor;
VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
VII - redução das desigualdades regionais e sociais;
VIII - busca do pleno emprego;
IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)
Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. (Vide Lei nº 13.874, de 2019).

brasileiro, podemos extrair algumas mensagens relevantes, no que tange a manutenção dos "ditames da justiça social", quais sejam:

Que a ordem econômica deve reconhecer e preservar a soberania nacional e a propriedade privada, contudo, essa última deve se manifestar respeitando a valorização do trabalho humano e concorrendo para a assegurar a existência digna de todos, com vistas ao alcance da justiça social. E isso é ratificado no terceiro princípio que confirma a importância da função social da empresa, operando no contexto de um mercado de livre concorrência, protegido do abuso do poder econômico e que também deve respeitar o direito dos consumidores.

No planejamento estratégico e macroeconômico do Estado brasileiro, os incisos seguintes do artigo 170, da CF/88, tratam: da defesa do meio ambiente, tema que está na ordem do dia, em função do aquecimento global, consequência dos desequilíbrios meio-ambientais causados pela exploração econômica equivocada dos recursos naturais; da redução das desigualdades regionais e sociais, considerando o desequilíbrio econômico-social histórico existente entre as regiões do país; a busca do pleno emprego, objetivando garantir a todos os brasileiros, justamente a existência digna, através da valorização do trabalho humano, preconizada no *caput*; e, o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte, considerando as assimetrias de potencial econômico na pirâmide empresarial (micro, pequena, média e grande empresa).

Devemos ter em mente que inserido no gênero, livre inciativa ou livre exercício de uma atividade econômica, está a espécie - liberdade de auto-organização. Considerando a apresentação do artigo 170, podemos concluir que a livre iniciativa não goza de autonomia, independência e liberdade ampla e absoluta. Pois, não obstante, a ordem econômica garantir e preservar a manutenção da propriedade privada – fator capital da livre inciativa; esbarra em outros princípios constitucionais caros, os quais impõem balizas.

Ou seja, a livre inciativa, a empresa operando no livre mercado, não tem e nem pode ter, inclusive, pelas disposição constitucionais supramencionadas e conforme demonstrado, liberdade absoluta. Deve sim observar os limites principiológicos constitucionais de sua atuação. Destarte e por extensão a liberdade de auto-organização dos negócios, espécie do gênero livre iniciativa, deve se curvar a esse axioma.

Também fortalecendo essa ideia, podemos observar na legislação infra, a Lei Societária nº 6404/76, quando expressa em seus artigos 153 e 154, mensagens relevantes sobre o papel do administrador da companhia e sobre a função social da empresa, igualmente ratifica a ideia de que a gestão empresarial não goza de liberdade absoluta e esbarra em limites, vejamos:

> ***Art. 153**. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o **cuidado e diligência** que todo homem **ativo e probo** costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.*"

O artigo acima chama a atenção para gestão cuidadosa e diligente, no sentido de que o gestor deve carregar consigo os atributos de ser "ativo e probo". Probo, considerando todo aquele que tem carácter íntegro, honrado, justo, honesto reto; e, portanto, deve agir de acordo com a lei.

Aqui *accountability* e *compliance* se encontram e naturalmente operam conjuntamente para ratificar a impossibilidade de liberdade de uma auto-organização absoluta.

O artigo 154, da Lei Societária nº 6404/76 regulamenta que:

> ***Art. 154**. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, **satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa**.* (grifamos)

O artigo acima é mais direto e condiciona o exercício da atividade de gestão à obrigação de satisfazer "as exigências do bem público e da função social da empresa". Portanto, também ratifica que a liberdade de organização não é absoluta. Encontra limites nas exigências do bem público, ou seja, os fins da sociedade devem estar em harmonia com os demais interesses da coletividade, da comunidade, do público; considerando, como na lição de Carvalhosa que "Bem público é, portanto, na espécie, o conjunto de valores do grupo social que podem ser afetados pela atividade empresarial da companhia".[19]

Quanto a satisfazer às exigências da função social da empresa, devemos ter em mente que as atividades da sociedade deve harmonizar os interesses dos empregados, dos stakeholders, da comunidade em que atua e do próprio Estado. Também da lição de Carvalhosa, podemos destacar que:[20]

> "Consideram-se principalmente três as modernas funções sociais da empresa. A primeira refere-se às condições de trabalho e às relações com seus empregados, em termos de melhoria crescente de sua **condição humana e profissional**, bem como de seus dependentes. A segunda volta-se ao **interesse dos consumidores**, diretos e indiretos, dos produtos e serviços prestados pela empresa, seja em termos de qualidade, seja no que se refere aos preços. A terceira volta-se ao interesse dos concorrentes, a favor dos quais deve o administrador da empresa práticas equitativas de comércio, seja na posição de vendedor, seja na de

[19] CARVALHOSA, Modesto. Comentários à lei de sociedades anônimas, 3º volume, 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 335.

[20] CARVALHOSA, Modesto. Comentários à lei de sociedades anônimas, 3º volume, 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 336.

> comprador. A concorrência desleal e o abuso do poder econômico constituem formas expressas de antijuridicidade.
> (...)
> E ainda mais atual é a preocupação com os interesses de preservação ecológica, urbana e ambiental da comunidade em que a empresa atua. O compromisso com a preservação da natureza transcende, outrossim, os meramente comunitários, para se colocar num plano mundial. A produção de elementos nocivos não só ao homem, como ao ecossistema, constitui dano de enorme importância." (grifamos)
> Portanto, da doutrina de Carvalhosa, a análise acima relativa à satisfação das "exigências do bem público e da função social da empresa" encontram perfeito amparo nos Incisos IV, V, VI e IX do artigo 170, da CF/88, anteriormente analisados. E mais uma vez confirma a limitação à liberdade absoluta de auto-organização empresarial.

10. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nos filiamos ao pensamento de Marco Aurélio Greco que assume a posição de que, todo direito positivado encontra limites no seu exercício, que nenhum direito é absoluto e, mais ainda, que não se pode levar nenhum direito ao extremo, ou seja, que esse possa se manifestar de forma completamente ilimitada.

Assim, admitida a existência do direito de o contribuinte organizar a sua vida, este direito não pode ser utilizado sem quaisquer restrições. Ou seja, tal direito é limitado. Portanto, nem todo e qualquer planejamento tributário é admissível. Encontra limites... freios e contrapesos.

Limites pautados na governança tributária, considerando os princípios de *compliance* e *accountability*. Também, no conteúdo que diferencia os próprios conceitos de economia tributária, mais atuais aceitos pela generalidade da doutrina do Direito Tributário, encontramos respostas que nos inclinam a concluir que a liberdade de auto-organização não pode ser ilimitada.

Igualmente, analisando as correntes teóricas básicas da interpretação do Direito Tributário e a evolução desse conhecimento visualizamos uma concreta inclinação para aceitar a ideia de que não há liberdade organizacional ilimitada. A própria norma interna dos países, considerando a experiência internacional na era da globalização, de forma direta ou indireta, também nos apresenta esses limites.

Não obstante, até hoje não contarmos no ordenamento interno com uma norma geral antieleusão, pois, ausente a sua regulamentação, mas, especialmente na experiência do contencioso administrativo brasileiro, observamos vários precedentes que importaram conceitos da experiência internacional, os quais são limitadores à liberdade de auto-organização.

E por fim, do ponto de vista estritamente normativo, a leitura e interpretação atenta da Constituição Federal de 1988 e de dispositivos da legislação infra, nos permite concluir e corroborar com a teoria do nosso homenageado, de que a liberdade de auto-organização no âmbito do planejamento tributário não é absoluta, mas sim, limitada.

REFERÊNCIAS

CARVALHOSA, Modesto. Comentários à lei de sociedades anônimas, 3º volume, 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Ed. Dialética, 2007.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. "Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal". Curso de Direito Tributário. Coordenado por Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 2000.

XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Ed. Dialética, 2001.

Capítulo 3

A Função Promocional do Direito e a Questão da Eficácia Positiva da Capacidade Contributiva

André Folloni

INTRODUÇÃO

Este trabalho é escrito com o objetivo específico de prestar homenagem a um dos grandes personagens do Direito Tributário brasileiro: Marco Aurélio Greco. A minha relação pessoal com o Prof. Marco vem de longa data e remonta às muitas vezes que o convidei para lecionar no Curso de Especialização em Direito Tributário da PUCPR e, depois das aulas, saíamos para jantar, em conversas animadas por dois de nossos interesses em comum: o Direito Tributário e a Teoria da Complexidade. Agradeço profundamente à organização pela oportunidade de participar desta obra coletiva.

Em vários de seus textos, Marco Aurélio Greco situa-se na passagem de uma visão estrutural do Direito para uma compreensão funcional. Ao fazê-lo, por vezes, refere a obra *Dalla struttura alla funzione*, de Norberto Bobbio. Greco, também, caracteriza essa passagem da estrutura à função como manifestação de um processo mais amplo, entendido como uma "mudança de paradigma", referindo, a respeito, a obra seminal de Thomas S. Kuhn.[1] O que o autor chama de "eficácia positiva" da capacidade contributiva insere-se nesse ambiente teórico.

Diante disso, este trabalho reflete sobre a passagem da estrutura à função como uma mudança paradigmática no Direito, mantendo a referência em

---

[1] GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. v. 2: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 166-176; Crise do formalismo no Direito Tributário. **Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**, v. 1, n. 1, p. 9-18, 2011; **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 54.

Kuhn e Bobbio, e seus reflexos no Direito Tributário. Nesse contexto, busca compreender a chamada "eficácia positiva" do princípio da capacidade contributiva e os efeitos suscetíveis de serem obtidos dessa compreensão.

1. PARADIGMA: UM TERMO ABANDONADO

É difícil especular a respeito da existência de paradigmas no Direito Tributário. Essa é uma questão intrigante e desafiadora, entre outras razões, porque o termo "paradigma" é um exemplo de imprecisão e de uso descontrolado. A palavra significa muitas coisas diferentes. Com frequência, o termo tem significados diferentes no interior dos mesmos textos dos mesmos autores. Com isso, se a expressão ganha em potencialidades retóricas e estratégicas, perde em função explicativa, filosófica ou epistemológica.

Seu significado não tem constância sequer na obra de Thomas Kuhn, o físico e filósofo da ciência das Universidades da Califórnia em Berkeley, da Universidade de Princeton e do Instituto de Tecnologia de Massachusetts. Como se sabe, trata-se do autor que, em sua obra *The structure of scientific revolutions,* publicada pela editora da Universidade de Chicago, pela primeira vez, em 1962, introduziu o termo no discurso da Filosofia da Ciência. Mais que o termo, Thomas Kuhn introduziu, em rigor, a própria noção de revolução científica explicada pela mudança de paradigma.

A imprecisão da noção de paradigma foi uma das várias críticas imediatamente dirigidas a Kuhn logo após a publicação de seu livro. É famosa a conclusão de Margaret Masterman segundo a qual o termo "paradigma" é usado em nada menos do que vinte e dois sentidos diferentes ao longo do livro! Aliás, essa conclusão é famosa, sobretudo, porque foi referida pelo próprio Kuhn em seu artigo *Second thoughts on paradigms*, publicado originalmente em 1974 – mas, tudo indica, redigido anos antes, já que fora referido, pelo próprio Kuhn, no posfácio, escrito em 1969, à segunda edição da *Estrutura*, publicada no ano seguinte.[2] A "excessiva plasticidade" da noção de paradigma é reconhecida por Kuhn, e é creditada pelo autor como especialmente responsável por seu livro servir praticamente para qualquer coisa e para qualquer pessoa.[3] Embora deixe transparecer avaliar como excessiva a conclusão de Masterman, Kuhn reconhece a multiplicidade de sentidos da expressão e sugere que esses sentidos sejam agrupados em dois conjuntos principais; elegendo um deles

---

2 KUHN, Thomas S. *Second thoughts on paradigms*. *In*: SUPPE, Frederick (ed.). ***The structure of scientific theories***. Urbana: University of Illinois Press, 1974, p. 459-482 (460).

3 Sobre o livro, diz Kuhn: "*...it can be too nearly all things to all people. For that excessive plasticity, no aspect of the book is so much responsible as its introduction of the term 'paradigm'*" – KUHN, Thomas S. *Second thoughts on paradigms*. *In*: SUPPE, Frederick (ed.). ***The structure of scientific theories***. Urbana: University of Illinois Press, 1974, p. 459-482 (459).

como designando um conceito fundamental para a Filosofia da Ciência, baseado na noção de exemplos, admite, já naquela época, a possibilidade de dispensar o termo "paradigma".[4]

Kuhn reformulou e aperfeiçoou seu trabalho ao longo dos muitos anos da sua produção, e procurou aprimorar vários conceitos importantes na sua concepção de revolução científica, como a incomensurabilidade. A própria compreensão do que são, de como se caracterizam e de como funcionam as revoluções científicas foi sendo modificada pelo autor desde 1962 até a sua morte, em 1996, quando ainda trabalhava no aperfeiçoamento do mesmo *insight* que tivera quase quarenta anos antes.

Kuhn seguiu a sua própria recomendação e abandonou o termo "paradigma". Mas seu exemplo já não suficiente para conter a impressionante expansão que esse termo experimentou. A facilidade com que a palavra poderia ser aplicada para descrever processos bastante diversos, em muitos âmbitos diferentes, com diferentes graus de precisão, inclusive nenhum, popularizou e banalizou o seu uso. Pesquisa de alta qualidade foi feita com base no termo, assim como muita pseudociência e trabalhos de péssimo nível valem-se de ideias referidas pela palavra "paradigma".

Por isso, não se deve falar em "mudança de paradigma" sem que se defina, previamente, o que isso significa no contexto daquele discurso específico. É diferente de falar em "Constituição" ou em "Poder Legislativo": todos sabemos o que esses termos significam quando alguém os utiliza em um trabalho de Direito Tributário. Há um uso correto e um uso incorreto. Se algum cientista do Direito se refere à Instrução Normativa n. 2.228/2024, que "regulamenta o Adicional da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL", referente à tributação internacional mínima efetiva de 15% sobre lucro de grandes empresas, como "Constituição", está objetivamente errado. Ao descrever aquele instrumento normativo como uma Constituição, o cientista faz uma afirmação tanto falseável – pois há substrato empírico e metodológico sólido para buscar seu falseamento – quanto, efetivamente, falsa.

Por outro lado, descrever uma mudança, existente ou pretendida, como virada de "paradigma" é algo muito diverso: uma vez que a palavra "paradigma" não tem significado unívoco nem mesmo no discurso da Filosofia da Ciência, definir como verdadeira ou falsa a afirmação segundo a qual o Direito Tributário vive uma "ruptura paradigmática" é temerário, além de outros motivos, porque essa afirmação pode ser verdadeira ou falsa a depender do significado que o autor dê à expressão "ruptura paradigmática". E não basta dizer que se está usando a expressão no sentido de Thomas Khun, porque, como

[4] KUHN, Thomas S. *Second thoughts on paradigms*. *In*: SUPPE, Frederick (ed.). ***The structure of scientific theories***. Urbana: University of Illinois Press, 1974, p. 459-482 (482).

reconheceu o próprio autor, esse sentido – no singular – não existe. "Paradigma", de fato, pode significar praticamente qualquer coisa, assim como muitos e variados podem ser os significados de expressões como "mudança paradigmática" ou "ruptura paradigmática". Por exemplo: a definição de paradigma usada por Greco no *Planejamento tributário*, ("Paradigma é uma referência a partir da qual o pensamento e a ação se estruturam no âmbito da sociedade") está a longa distância de qualquer um dos significados da noção na obra de Thomas Kuhn.[5]

Por isso, parece recomendável, seguindo o exemplo do próprio Kuhn, abandonar essa expressão. Poderíamos falar, então, em revolução científica. Contudo, também esse conceito está longe de ser unívoco.

2. REVOLUÇÃO CIENTÍFICA

A expressão "revolução científica", popularizada pelo mesmo trabalho de Thomas Kuhn, acabou sendo usada em muitos contextos diferentes com significados diversos. Da mesma forma como ocorreu com "paradigma", a referência a "revoluções científicas" serviu para pesquisas sérias, mas, também, é encontrada em textos que deixam muito a desejar. É uma expressão difícil, pois é usada em muitos campos diferentes, inclusive místicos ou pós-modernos, setores culturais absolutamente distantes da produção kuhniana, baseada em um léxico tradicionalmente científico, na busca por teorias precisas, consistentes, abrangentes, simples e fecundas.[6]

Embora não seja fácil caracterizar uma revolução científica por conta dessa multiplicidade de sentidos, e porque, mesmo em Kuhn, a questão foi sendo aprimorada ao longo das décadas de seu trabalho, algumas características podem ser eleitas, com base na obra kuhniana mais madura, para se examinar em que medida podemos falar de revolução científica no Direito em geral, no Direito Tributário em particular, e o que isso significaria.

Em primeiro lugar, é importante entender que Thomas Kuhn era originalmente um físico. Seu objetivo sempre foi compreender e explicar a natureza. A natureza, por sua vez, para o ser humano, é um dado, não algo construído a cada vez. Em seu estudo de revoluções científicas, Kuhn estava interessado em entender os processos pelos quais, de tempos em tempos, novas explicações do funcionamento da natureza são produzidas. Esse é um ponto importante porque, em ciências sociais aplicadas, como o Direito, a questão não pode se colocar da mesma forma. O Direito, ao contrário da natureza, é uma construção humana.

---

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

6 KUHN, Thomas S. ***The essential tension****: selected studies in scientific tradition and change*. Chicago: University of Chicago Press, 1977, p. 322.

Para usar um exemplo kuhniano: o movimento e sua dinâmica não mudaram entre Aristóteles e Newton. Os corpos celestes seguem no cosmos, movimentando-se segundo as mesmas leis antes de Aristóteles e depois de Newton. Contudo, entre os dois estudiosos, mudaram os conceitos que os cientistas usam para compreender o cosmos e para produzir um discurso científico explicativo, com generalizações e classificações, e, com isso, a própria compreensão científica do problema. O movimento permaneceu como era: transformou-se o modo como o compreendemos. O cosmos, o Sol e a Terra não mudaram entre Ptolomeu e Copérnico. As estrelas e os planetas, indiferentes ao que se passava na mente daqueles que os estudavam, seguiam seu caminho pelo Universo. Mudou a compreensão: os planetas, que, no sistema ptolomaico, giravam em torno da Terra, passam, no sistema copernicano, a girar em torno do Sol.

Ocorre, entretanto, algo de mais fundamental: modificam-se, também, os conceitos e os significados das palavras usadas no discurso científico. "Movimento" em Aristóteles não é o mesmo que "movimento" em Newton. Segundo a interpretação de Kuhn, em Aristóteles, a queda de um corpo do alto em direção ao solo é um movimento, assim como é um movimento a passagem da semente em direção à planta, ou a passagem de doente a saudável. Em Newton, a primeira é um movimento, as outras não. A palavra "planeta", da mesma forma, não designa o mesmo nos sistemas ptolomaico e copernicano.

Em virtude disso, surge um problema de linguagem entre teorias separadas por uma revolução científica. A afirmação segundo a qual, "no sistema ptolomaico, os planetas giram em torno da Terra e, no sistema copernicano, os planetas giram em torno do Sol", feita dois parágrafos acima, em rigor, não tem sentido. "Planeta" em Ptolomeu não é o mesmo que "planeta" em Copérnico. Por isso, não há como essa frase ser verdadeira se o sentido da palavra "planeta", nela, for unívoco.[7]

A questão do significado é fundamental na caracterização de uma revolução científica. Quando o discurso científico, produzido ao longo dos anos por muitos cientistas em várias partes do mundo, é vertido em termos cujo significado é compartilhado e permite a derivação de proposições e sua avaliação, estamos em um período de "ciência normal", que vai evoluindo pela eliminação dos erros e obtenção de novos conhecimentos. A partir do momento em que os conceitos fundamentais da disciplina são questionados e não é mais possível derivar cadeias argumentativas dos conceitos anteriores, temos um abalo, que pode ser compreendido como caracterizador de uma fase de "ciência revolucionária". Até que novos conceitos passem a ser aceitos

[7] KUHN, Thomas S. ***The road since structure****: philosophical essays, 1970-1993, with an autobiographical interview*. Chicago: University of Chicago Press, 2000, p. 15.

pela comunidade científica, com univocidade de sentido, e permitam, por isso mesmo, o desenvolvimento de novas teorias, estamos em uma etapa revolucionária. Quando os novos conceitos se firmam, permitindo o discurso unívoco, ainda que controvertido, passamos a ter uma nova ciência normal, diferente da anterior. Essa nova ciência normal evoluirá até que, possivelmente, apresente-se a necessidade de uma nova fase revolucionária.

Outro elemento caracterizador da revolução científica diz respeito ao abandono da aceitabilidade de certos êxitos passados exemplares. Chega certo momento em que as realizações científicas passadas, que resolveram problemas e por isso mesmo foram bem-sucedidos, não servem mais como base para a solução de alguns dos novos problemas. Assim, a ciência normal, caracterizada pela aceitabilidade generalizada daquelas realizações, entra em xeque, instala-se uma etapa revolucionária, até que novas realizações se tornem aceitas como exemplares para problemas futuros na nova ciência normal que então terá surgido. Ainda que muitos dos modos de resolver problemas antes válidos sigam válidos, outros são adicionados.[8]

Então, uma fase de revolução científica é uma fase não meramente incremental, pois os problemas passam a demandar uma reconfiguração da "caixa de ferramentas" daquela comunidade científica. Reavaliados, alguns elementos são descartados, novos são produzidos, e o resultado é reordenado.[9]

Até que ponto esses elementos – significado e exemplares – de fato caracterizam revoluções científicas, e se são fatores que ocorrem paralelamente, é algo cuja problematização descabe neste trabalho. Eles, no entanto, permitem reflexão a respeito do que ocorre no universo jurídico.

3. FUNÇÃO PROMOCIONAL DO DIREITO NO SÉCULO XX

No Direito, uma ciência social aplicada que tem como referência a produção jurídica, seja teórica (doutrinas), seja normativa (constituições, leis, decretos, decisões judiciais *etc.*), é difícil diferenciar as mudanças revolucionárias que ocorrem porque se modifica o modo de compreender o objeto de estudo, como a natureza no caso da Física, daquelas que se impõem porque muda o próprio objeto de estudo. Uma nova lei pode determinar novas teorias, e essas novas teorias podem ser revolucionárias ou não. Pense-se no Código Tributário Nacional, por exemplo, cuja emergência foi determinante para a criação de teorias científicas em Direito Tributário. De outro lado, uma nova lei pode ser

8 KUHN, Thomas S. ***The structure of scientific revolutions***. 2. ed. Chicago: University of Chicago Press, 1970, p. 169.

9 KUHN, Thomas S. ***The essential tension***: selected studies in scientific tradition and change. Chicago: University of Chicago Press, 1977, p. 226.

rechaçada por teorias anteriores a ela, que permanecem, caindo a lei. Pense-se, por exemplo, em uma lei abandonada pela aplicação da teoria da recepção.

Um exemplo de nova teoria não revolucionária, no Direito Tributário, pode ser a modificação nos critérios para definição das espécies tributárias. A partir da Constituição de 1988 e da previsão constitucional das contribuições (art. 149), o antigo critério do Código Tributário Nacional, segundo o qual o fato gerador é o critério de definição das espécies tributárias, sendo irrelevante a denominação adotada pela lei e a destinação legal do produto da arrecadação (art. 4.º) fica superado, pois, precisamente, a destinação do produto da arrecadação passa a ter relevância. Temos, aqui, um avanço incremental no conhecimento, que não depende de ser refazer o conceito de tributo, de fato gerador, de obrigação tributária, de produto da arrecadação etc. e, de modo amplo, o modo como a tributação é compreendida e de como o Direito Tributário se estrutura. É uma evolução taxionômica, provocada pela mudança no Direito positivo, que avança o conhecimento científico sobre o Direito Tributário, sem que isso implique uma revolução.

Mas há alterações no Direito positivo, demandando modificações na Ciência do Direito que talvez possam ser qualificáveis, em algum sentido kuhniano, como, de fato, "revolucionárias". Seriam mudanças capazes de estabelecer – com a licença para recuperar a expressão abandonada – uma mudança paradigmática pela necessidade de construção de novos significados e novas taxonomias, não apenas incrementais ou evolutivos, mas de ruptura.

Pensemos em uma grande mudança pela qual passou o Direito no século XX, que se manifestou na Europa como consequência das Guerras Mundiais, sobretudo da segunda guerra. A característica fundamental dessa mudança diz respeito ao papel assumido pelo Estado, como nas Constituições do pós-guerra europeias: um papel de ator e condutor de mudanças sociais baseadas em certos valores.

Veja-se, como exemplo, a Constituição italiana. O artigo 3 da Constituição de 1948, no seu segundo *comma*, prescreve: "*È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l›eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l›effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all›organizzazione politica, economica e sociale del Paese*". Ou seja, o Estado assume o papel de remover os obstáculos que limitam a liberdade e a igualdade de fato, e que impedem o pleno desenvolvimento da pessoa humana e a participação de todos na organização política, econômica e social. Há algo, então, a promover, na forma de uma mudança na realidade: o mundo tem obstáculos limitadores da liberdade e da igualdade e impeditivos do desenvolvimento; esses obstáculos são avaliados como negativos; então, devem ser removidos para que se chegue, no tempo, a situações a cada vez diferentes das anteriores, com cada vez menos obstáculos, em um caminho de desenvolvimento.

Essa nova função estatal passa a ser estudada com o nome de "função promocional": o Estado – e, por isso mesmo, o Direito – passam a ter a função de promover situações então inexistentes. Na sintética Constituição italiana, formulações como "a República promove", "a Itália promove" e "a lei promove" aparecem, com essa acepção, sete vezes: devem ser promovidas condições que tornem efetivo o direito ao trabalho (art. 4), deve ser promovida a autonomia local (art. 5), deve ser promovido o desenvolvimento da cultura e da pesquisa científica e técnica (art. 9), devem ser promovidas as organizações internacionais destinadas à manutenção da paz (art. 11), devem ser promovidos acordos e organizações internacionais para afirmar e regular o direito ao trabalho (art. 35), devem ser promovidas recuperações da terra e transformações do latifúndio (art. 44) e deve ser promovido o cooperativismo (art. 45). Norberto Bobbio refere ainda outras normas nas quais aparecem expressões de mesmo sentido, como "facilitar", "em favor de", "encorajar", "favorecer" *etc.*[10]

No Brasil, a função promocional aparece com vigor a partir de 1988. Diferente de manifestações constitucionais anteriores, a Constituição de 1988 pretende a transformação da realidade social e impõe compromissos nesse sentido. A Constituição, claramente, contém juízos de valor a respeito da realidade socioeconômica e ambiental. Esses juízos denotam avaliação negativa e, a partir dela, constroem deveres de ação transformadora, em típica função promocional

A Constituição, por exemplo, põe como objetivo da República "construir" uma sociedade livre, justa e solidária. Analiticamente, é possível apontar o que está subjacente a essa prescrição: (a) a sociedade brasileira não é livre, justa e solidária: um juízo de fato baseado em compreensões valorativas; (b) o fato de a sociedade brasileira não ser livre, justa e solidária, é negativo: um juízo de valor baseado naquela verificação fatual; (c) se é negativo, deve ser transformado, superado, invertido, partindo-se de uma sociedade não livre, não justa e não solidária, para o seu contrário: um juízo de dever-se, que prescreve, baseado nos juízos verificativo e avaliativo anteriores. O mesmo para a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução de desigualdades sociais e regionais: percebe-se a existência de pobreza e de marginalização (juízo descritivo), avalia-se isso como negativo (juízo de avaliação) e impõe-se, como dever jurídico, sua transformação (juízo prescritivo). O mesmo vale para o "promover" o bem de todos, a superação dos preconceitos, a consagração do pluralismo, da harmonia social, da paz, a livre iniciativa, a valorização do trabalho, a dignidade da pessoa humana *etc.* A Constituição é, claramente, um documento de avaliação de uma realidade, da percepção de que essa realidade precisa ser transformada e da criação de compromissos e deveres jurídicos de

[10] BOBBIO, Norberto. ***Dalla struttura alla funzione****: nuovi studi di teoria del diritto*. Bari: Laterza, 2007, p. 41.

promoção dessa mudança.[11] Trata-se de uma realidade que pertence ao futuro: está a ser construída.[12]

O ponto, porém, é o seguinte: parece não haver como lidar com uma nova configuração do Direito, que se torna compromissório com um futuro a ser construído mediante função promocional, sem que se alterem ou se criem algumas compreensões-chave da teoria jurídica. Anuncia-se, então, uma típica revolução científica no Direito.

4. REVOLUÇÃO CIENTÍFICA A PARTIR DA FUNÇÃO PROMOCIONAL

Essa mudança na concepção de Estado veio em uma época em que se firmava a teoria normativista do Direito. Seu grande marco, a Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen, começou a ser desenhada no início do Século e adquiriu sua formatação mais bem elaborada a partir da primeira edição da *Reine Rechtslehre*, de 1934, seguida da *Teoria Geral do Direito e do Estado*, de 1945, e da segunda edição da *Teoria Pura*, de 1960.

Recordemos como Kelsen constrói sua concepção a partir da ideia de sanção, isto é, da imposição compulsória e institucionalmente organizada de uma consequência negativa para a realização de determinada conduta. O Direito é definido como uma ordem coativa (*Zwangsordnung*). Da sanção derivam os demais conceitos: dever jurídico é a conduta oposta àquela que é pressuposto da sanção, assim como existe direito subjetivo a que essa conduta seja realizada. A norma que prescreve a sanção é uma norma jurídica, desde que inserida validamente em um ordenamento sustentado, em última análise, pela norma fundamental.[13]

Compreender e explicar cientificamente o Direito a partir do ponto de vista sancionatório é sem dúvida possível e correto, e a ampla influência da Teoria Pura no Direito europeu e latino-americano demonstra-o fartamente. Contudo, nesse paradigma, há pouco espaço para se cogitar de função promocional em um Direito cujas normas não se esgotam, nem de longe, na aplicação institucional de sanções.

Para se pensar na função promocional do Direito, foi preciso rever o caráter negativo da sanção e cogitar de uma nova taxonomia: a sanção, agora,

---

11 FOLLONI, André. A complexidade ideológica, jurídica e política do desenvolvimento sustentável e a necessidade de compreensão interdisciplinar do problema. **Revista Direitos Humanos Fundamentais**, v. 14, n. 1, p. 63-91, jan./jun. 2014, p. 74; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e desenvolvimento econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 43.

12 GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições**: uma figura *sui generis*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 38.

13 KELSEN, Hans. ***General theory of law and State***. Cambridge: Harvard University Press, 1949, p. 18 e seguintes e p. 50 e seguintes; ***Reine Rechtslehre****: Zweite, vollständig neu bearbeitete und erweiterte Auflage 1960.* Wien: **Österreichische Staatsdruckerei Wien, 1992, p.** 34 e seguintes e p. 114 e seguintes.

abre-se em duas. A consequência de um comportamento pode ser positiva ou negativa, de modo que, no ordenamento, haverá sanções punitivas ao lado de sanções premiais.[14]

Com a emergência da função promocional, a exclusividade das antigas concepções repressiva e protetora do Direito tornam-se subitamente inapropriadas. A metáfora de Norberto Bobbio é precisa: quando o poder político passa a interferir mais na realidade econômico, aquelas concepções tornam-se inadequadas como uma roupa que fica pequena diante do corpo que, de repente, cresceu.[15] É claro que o Direito ainda reprime e protege, mas deixa de se reduzir a isso e passa a assumir funções cada vez mais relevantes em outra esfera: a promoção.

O diagnóstico de Bobbio para a Teoria do Direito a partir dessa mudança é contundente. Bobbio sustenta que, doravante, não se trata mais de buscar construir novas teorias procurando reduzir o Direito a um novo elemento essencial que substitua a repressão ou a proteção. O reducionismo está encerrado. Reduzir toda a complexidade do Direito a um elemento unitário revela, diz Bobbio, o caráter ideológico de uma teoria, mas não só: sob o ponto de vista analítico, é uma aberração.[16]

Esse novo Direito demanda nova teorização, capaz de lidar com essas características não facilmente acomodáveis no modelo normativo anterior. Por modelo anterior, aqui, pense-se a teoria da norma jurídica enquanto um juízo hipotético, na forma de uma proposição formada por uma hipótese (se ocorrer X) e uma consequência que surgirá sempre que se realizar o fato previsto na hipótese normativa. É evidente que esse modelo serve para explicar muitas das normas do sistema, inclusive as normas de incidência tributárias. Serve, também, para explicar muitas das normas com sanção premial (se ocorrer X, a pessoa Y será premiada com a consequência Z).

Contudo, nem todas as normas são explicáveis a partir desse modelo. Mais importante, ele é insuficiente ou inadequado para explicar os dois tipos de normas que mais ganham importância a partir dessa virada funcional do Direito. Duas categorias normativas cuja relevância no modelo funcional é superlativa. Entre elas, um problema também não facilmente compreensível no modelo estrutural: a emergência de novas fontes do Direito que, de várias formas, se entrelaçam com as fontes tradicionais.

---

14 BOBBIO, Norberto. ***Dalla struttura alla funzione****: nuovi studi di teoria del diritto*. Bari: Laterza, 2007, p. 41.

15 "*...dove l'intervento del potere politico nella sfera degli interesse economici è andato aumentato anziché diminuendo, le due concezioni tradizionali del diritto appaiano inadeguate, come vestiti diventati troppo stretti per un corpo inaspettatamente cresciuto*" – BOBBIO, Norberto. ***Dalla struttura alla funzione****: nuovi studi di teoria del diritto*. Bari: Laterza, 2007, p. 30.

16 BOBBIO, Norberto. ***Dalla struttura alla funzione****: nuovi studi di teoria del diritto*. Bari: Laterza, 2007, p. 30.

4.1. Normas de competência

A primeira dessas categorias abrange as normas de competência. Não é o momento, aqui, de aprofundar essa noção, mas basta lembrar a notável evolução do estudo desse tipo de norma jurídica desde que Kelsen, sem sugerir uma classificação, referiu-as como normas "não-autônomas" (*unselbständige Rechtsnormen*) que atribuem competência *(ermächtigen*), entendida como o poder jurídico (*Rechtsmacht*) de produzir normas jurídicas. Eram normas cuja função, na Teoria Pura, estava ligada à nomodinâmica e à noção de fundamento de validade.[17]

Já depois da Segunda Guerra, Alf Ross, em obra originalmente publicada em 1953, sustenta que as normas jurídicas podem ser divididas em dois grupos, as normas de conduta (*forholdsnormer*) e as normas de competência (*kompetencenormer*).[18] Na década seguinte, H. L. A. Hart introduz, ao lado das normas primárias, a noção de regras secundárias, classificadas em regras de reconhecimento, de mudança e de adjudicação.[19] O próprio Bobbio, na sua *Teoria do ordenamento jurídico*, distingue as normas de estrutura e as normas de comportamento.[20] Ainda na mesma década aparece a obra de Georg Henrik von Wright tratando do que chamou de normas de ordem superior; entre essas, alocou as normas de competência.[21] Na doutrina mais recente, podemos referir a produção de Riccardo Guastini sobre as normas de competência.[22]

A importância das normas de competência traz algumas questões interessantes. A primeira delas, decerto discutível, é o caráter não hipotético dessas normas. Uma norma de competência não incide se, e somente se, vier a ocorrer uma hipótese nela prevista. Nem há uma consequência surgirá que, atribuindo direitos e deveres, da ocorrência do fato previsto na hipótese. Isso pode ser entendido por uma explicação bastante simples e elegante: normas de competência não têm hipótese. Qual é o fato que precisa ocorrer, previsto em alguma hipótese normativa, para que surja, à União, o direito de instituir Imposto de Renda? Um fato cuja ocorrência, se e somente se caso de fato ocorra, desencadeia a possibilidade

---

17 KELSEN, Hans. ***Reine Rechtslehre****: Zweite, vollständig neu bearbeitete und erweiterte Auflage 1960.* Wien: **Österreichische Staatsdruckerei Wien, 1992, p. 34 e 57.**

18 ROSS, Alf. ***On law and justice***. Trad. Uta Bindreiter. Oxford: Oxford University Press, 2019, p. 43.

19 HART, H. L. A. ***The concept of law***. 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 1994, p. 81 e seguintes.

20 BOBBIO, Norberto. ***Teoria dell'ordinamento giuridico***. Torino: Giappichelli, 1960, p. 35.

21 VON WRIGHT, Georg Henrik. ***Norm and action****: a logical enquiry*. London: Routledge & Kegan Paul, 1963, p. 190-192.

22 GUASTINI, Riccardo. ***Teoría analítica del derecho****: estudios*. Trad. César E. Moreno More. Lima: Zela, 2017, p. 147; ***Teoria e dogmatica delle fonti***. Milano: Giuffrè, 1998, p. 30; ***Distinguiendo****: estudios de teoría y metateoría del derecho*. Trad. Jordi Ferrer i Beltrán. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 309-310; ***Estudios de teoría constitucional***. Mexico: Fontamara, 2001, p. 88; ***La sintassi del diritto***. Torino: Giappichelli, 2011, p. 109-110.

de instituição do imposto? Em rigor, nenhum. A União simplesmente tem essa competência, desde a entrada em vigor da norma constitucional, independente da ocorrência de qualquer fato. A própria vigência da Constituição, e nada mais, estabelece a competência, *ab initio* exercitável a qualquer tempo.

A norma de incidência do Imposto de Renda, essa sim, tem hipótese: na hipótese de alguém auferir renda, surgirá para a União o direito de receber e para alguém o dever de pagar. Na norma de competência, não há hipótese alguma. Nada precisa ocorrer para possibilitar à União instituir o imposto. Ela já pode, desde a promulgação da Constituição, e a exerce quando assim decidir. Nenhum fato precisa ocorrer. A mera promulgação da Constituição já garante à União esse poder, categoricamente. Assiste razão, portanto, a Miguel Reale: a estrutura hipotética "corresponde apenas a certas categorias de normas jurídicas, como, por exemplo, às destinadas a reger os comportamentos sociais, mas não se estende a todas as espécies de normas como, por exemplo, às de organização, às dirigidas aos órgãos do Estado ou às que fixam atribuições, na ordem pública ou privada". Sua conclusão é certeira: "Nestas espécies de normas nada é dito de forma condicional ou hipotética, mas sim categórica, excluindo qualquer condição".[23] O modelo hipótese-consequência, portanto, não parece adequado para compreender as normas de competência. É possível ir além, e afirmar que a União não tem, propriamente, o "direito" de instituir Imposto de Renda, ou a "permissão" para fazê-lo: parece mais preciso dizer que ela tem um "poder", limitado e regulado pelo Direito e pela Constituição, ao qual todos os contribuintes estão sujeitos.

Seria possível avançar, ainda, para demonstrar outras razões pelas quais o modelo tradicional é insuficiente ou inadequado para lidar com as normas de competência. Não surpreende, portanto, que, entre as dificuldades teóricas com as quais a doutrina tributária ainda lida, está, precisamente, a intepretação das normas de competência. Como se sabe, o debate sobre a sua natureza e o modo como devem ser interpretadas, depois de um longo tempo de maturação de determinada proposta teórica, consagrada no próprio Código Tributário Nacional, está em aberto, ao menos parcialmente. A julgar por algumas manifestações no Supremo Tribunal Federal, absolutamente confusas e superficiais, as perspectivas desse debate, no curto prazo, não são animadoras.

4.2. Teoria das fontes

Em questão correlata com a competência, é interessante verificar o que ocorre no campo das fontes. No Direito Tributário, ainda tem grande importância a fonte exclusivamente estatal e, dentro desse âmbito, a lei, por força

[23] REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 86-87.

da legalidade tributária. Diferente de outros ramos, como no Direito Privado, e até no Direito do Trabalho, no qual os contratos e acordos têm grande importância, inclusive entre entidades abrangentes – pensemos nos acordos entre sindicatos –, no Direito Tributário a primazia ainda é da lei. É bom que seja dessa forma, tanto pelas razões constitucionais relativas à legalidade tributária, quanto pelo prestígio à representatividade popular na democracia e à separação dos poderes. É falso o argumento segundo a qual o Poder Executivo, como tem seu chefe eleito, tem a mesma representatividade democrática para a elaboração de regras tributárias que o Poder Legislativo. O Executivo é formado por um corpo político e um corpo burocrático, os quais, por mais qualificados e comprometidos que sejam, não são representativos da pluralidade democrática. É no Parlamento que as questões são – ou devem ser – debatidas, deliberadas e votadas, com participação de todas as esferas da sociedade com representatividade suficiente para se fazerem presentes naquele órgão. O chefe do Poder Executivo, o Ministro da Fazenda e o Secretário da Receita Federal assinam sozinhos. A decisão final do Parlamento, ao contrário, é – ou deve ser – o resultado da composição das vertentes democráticas.

Porém, avançam algumas frentes colocando em xeque a exclusividade da lei, cada qual a seu modo. Dois exemplos podem ser trazidos. No campo internacional, o *soft law*, no qual as diretrizes da OCDE ganham cada vez mais força e abrangência. Já não se pode mais ignorar seu poder em áreas como planejamento tributário e a erosão fiscal e, mais recentemente, nos padrões internacionais de tributação mínima. No campo interno, avançam os estudos sobre soluções consensuais, e parece se fortalecer o discurso relativo à arbitragem tributária ou a acordos processuais, sobretudo no âmbito administrativo. Veja-se, como bom exemplo, a "transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica" do Edital PGFN/RFB n. 6/2024 ao qual, como se noticiou, aderiu a Petrobras, encerrando 45 bilhões de reais em pendências. São dois campos nos quais o modelo de estudo baseado em regras criadas por autoridades competentes a serem cumpridas sob pena de sanção precisa ser complementado por novas formas de compreensão do fenômeno jurídico tributário.

4.3. Princípios

Outra categoria de normas não presente na Teoria do Direito de um século atrás, mas que, nas últimas décadas, ganhou importância fundamental, são os princípios, agora compreendidos enquanto espécie de normas jurídicas ao lado das regras. Norberto Bobbio, por exemplo, percebera como as mudanças nas funções do Estado demandam avançar, da consideração do Direito baseada em normas de controle fundadas na sanção, para integrar o que chamava

de "normas técnicas" (*norme tecniche*) de relação meio-fim. Dentre elas, estão as "normas instrumentais" (*norme strumentali*), que preveem um meio como adequado para atingir determinado fim, e as "normas finais" (*norme finali*), ou "diretivas" (*direttive*), que indicam um fim a ser buscado pelo meio mais adequado.[24]

Desde as ideias europeias de mandamento de otimização (Alexy) e as norte-americanas de standards com dimensão de peso ou importância (Dworkin), e, no Brasil, os extraordinários avanços de Humberto Ávila, passando, nesse meio-tempo, pela qualificação das normas programáticas e de suas potencialidades eficaciais, avançou-se muito.[25] Hoje, o antigo conceito de Celso Antonio Bandeira de Mello, referindo "mandamentos nucleares do sistema", que teve tanta importância e tanta acolhida pelos tributaristas brasileiros, soa como um mero esboço teórico se comparado ao grau de refinamento já alcançado pela doutrina.[26]

Coube à argúcia de Humberto Ávila, indo além, propor que certas normas, usualmente qualificadas como princípios, ou cujas máximas parciais são por vezes qualificadas como regras, apresentam, na realidade, certas características únicas, que demandam uma nova taxonomia. Trata-se dos postulados.[27] A sofisticação teórica avança e se torna mais complexa.

Sofisticação, contudo, que não nos dá, ainda, a tranquilidade de antecipar, minimamente, como serão interpretados e aplicados os princípios previstos no artigo 145, § 3.º, da Constituição, na redação dada pela Emenda Constitucional n. 132/2023. Marco Aurélio Greco e Sergio André Rocha, com razão, demonstram receio em relação ao que pode ser feito pelos intérpretes a partir dessa inserção textual na Constituição.[28]

Essa incerteza é característica de fases revolucionárias: a "ciência normal" dos princípios, assim como das normas de competência e das fontes não estatais ainda não está estabelecida e não há, ainda, propostas teóricas que tenham encontrado aceitação ampla o suficiente para servirem como base comum e

---

24 BOBBIO, Norberto. ***Dalla struttura alla funzione**: nuovi studi di teoria del diritto*. Bari: Laterza, 2007, p. 59-60.

25 ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 90; DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously**. Cambridge: Harvard University Press, 1978, p. 26; ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, *passim*; SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 117 e seguintes.

26 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 451.

27 ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 156.

28 GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do sistema tributário nacional após a EC n. 132. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 56, p. 752-780, jan./abr. 2024, p. 757.

permitirem o avanço da ciência partir delas. Podemos ter apenas uma certeza: o modelo de normas escalonadas com estrutura lógica hipótese-consequência, baseado na ideia de sanção institucionalizada, é insuficiente para entender e explicar a natureza do Direito contemporâneo em toda a sua complexidade.

Também os princípios não são facilmente formuláveis em termos hipotéticos. Em que hipótese incide o princípio da capacidade contributiva enquanto, por exemplo, fundamento da tributação progressiva para fins de distribuição de renda? Parece que a capacidade contributiva deve ser compreendida como capaz de exercer algum tipo de eficácia jurídica sobre a formulação do sistema tributário, independentemente da ocorrência de fatos que desencadeiem sua incidência.[29]

Veja-se que, nesses três temas, aqui trazidos exemplificativamente, não se trata apenas de discordâncias em relação a questões pontuais, a categorias específicas e localizadas, ou a interpretações de textos legais isolados. Há um problema mais amplo e profundo: uma questão de base, de compreensão do próprio Direito e do ordenamento jurídico, a partir da importância central que passam a assumir normas até então inexistentes ou pouco relevantes, em um Direito não mais contente em proteger e em reprimir, mas que, também, pretende promover e transformar. Assim como a palavra "planeta" não significa o mesmo no discurso de Ptolomeu e de Copérnico, a palavra "norma" não tem o mesmo significado na Teoria do Direito contemporânea se comparada ao modelo exclusivamente sancionatório de um século atrás. Um novo modelo teórico capaz de aglutinar a compreensão de toda assa realidade, que deverá ser necessariamente mais complexo e desafiador, ainda está em construção. Vários modelos buscam explicação e adesão, algo típico de épocas de abalo na ciência normal até então vigente e de emergência de alternativas cujo futuro poderá testemunhar a criação de novos consensos.

5. FUNÇÃO PROMOCIONAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Essa mudança no Direito, com a crescente importância de sua função promocional, sobretudo a partir das Constituições do pós-guerra, projeta-se, naturalmente, no Direito Tributário.[30] Essa projeção ocorre tanto na função propriamente fiscal da tributação quanto na função extrafiscal. Como há dificuldade na caracterização dessas funções, é importante refletir sobre o seu significado.

---

[29] Sobre as possibilidades de formulação dos princípios enquanto juízos hipotéticos, v. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 44 e seguintes.

[30] FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: ÁVILA, Humberto Ávila (Org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madri: Marcial Pons, 2012, p. 11-34.

5.1. Fiscalidade e promoção com base na capacidade contributiva

A tributação fiscal é aquela que se fundamenta na distribuição das despesas públicas entre os cidadãos e tem, como critério para a distribuição justa, a capacidade contributiva. Um tributo que grave mais fortemente os mais pobres é um tributo injusto, fere o princípio da capacidade contributiva, e está em conflito com a Constituição. Um sistema tributário que, em seu conjunto, incida mais intensamente sobre os mais pobres, apostando na incidência sobre o consumo e reservando grandes rendas e patrimônios à margem de tributação, da mesma forma, desrespeita a capacidade contributiva, a justiça tributária e a Constituição.

Para que a arrecadação tributária seja justa, devem-se distribuir as despesas à proporção da capacidade contributiva dos particulares. Aqueles que não têm capacidade contributiva não deverão ser obrigados a pagar tributos. Aqueles que têm, deverão pagar conforme essa capacidade. Tributa-se igualmente os contribuintes que revelam capacidade equivalente, e tributa-se de forma diferente os contribuintes com capacidade diversa: com maior intensidade aqueles que revelam capacidade superior, e com menor intensidade aqueles que revelam capacidade inferior. Um bom exemplo é o Imposto de Renda: contribuintes com renda inferior ao mínimo existencial não devem ser obrigados a pagar; contribuintes acima desse patamar devem ser tributados progressivamente.

Tributos fiscais revelam sua funcionalidade no destino do produto da arrecadação e na própria incidência. No primeiro caso, em uma perspectiva funcional, os tributos não são um fim em si, e a obrigação tributária não se justifica simplesmente porque há uma lei baseada em uma regra de competência editada conforme as determinações e os limites constitucionais e legais aplicáveis. Essa é a perspectiva estrutural. A ela, deve ser adicionada uma perspectiva funcional: os tributos justificam-se por exercerem funções junto aos objetivos constitucionais. Um tributo utilizado para outro fim, mal administrado, desviado, objeto de corrupção e assim por diante não é um tributo justificado, ainda que tenha sido instituído em observância a todos os demais condicionamentos constitucionais.[31] A justiça tributária envolve não apenas a igualdade na incidência, mas deve ser vista, mais amplamente, na integração dos tributos à atividade financeira do Estado e à persecução dos objetivos constitucionais.[32]

---

[31] "*Un peso imposto ai cittadini per qualsiasi abuso della forza pubblica, e che non serva per fini di utilità collettiva, ma sia disperso in vantaggi di singoli, sarà taglia, livello, spoglio, ma mai tributo*" (VANONI, Ezio. ***Opere giuridiche**: a cura di Francesco Forte e Cesare Longobardi. v. 1: Natura e interpretazione delle leggi tributarie; Altri studi di diritto finanziario*. Milano: Giuffrè, 1961, p. 101).

[32] FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, v. 10, n. 1, p. 201-220, jan./jun. 2014, p. 203.

No segundo caso, a própria incidência tributária nos tributos fiscais é um instrumento promocional. Uma tributação progressiva, por exemplo, fundada na diferenciação com base na capacidade contributiva, bem calibrada, pode ser um instrumento de redistribuição de renda e de redução de desigualdades. Essa função promocional manifesta-se pela própria incidência, independentemente da aplicação dos valores arrecadados – essa é, como visto, uma dimensão importante, mas é outra dimensão.

Tanto em um caso, como no outro, o princípio da capacidade contributiva tem aplicabilidade. Esse princípio fundamenta a distribuição das despesas públicas bem como a diferença de tratamento entre os contribuintes, dizendo respeito tanto à aplicação das receitas quanto à promoção de finalidades redistributivas. Em ambos os casos, temos tributação fiscal, não extrafiscal: mesmo com objetivos promocionais e redistributivos, trata-se de tributação fundada no princípio da capacidade contributiva em todo o seu conteúdo.

5.2. Extrafiscalidade e promoção com base em outros critérios

A tributação extrafiscal é aquela que se fundamenta em razões diversas da distribuição justa das despesas públicas conforme a capacidade contributiva. Nesse caso, a diferenciação entre os que pagam e os que não pagam, ou entre os que pagam com maior ou menor intensidade, não se funda na capacidade contributiva, mas em outro critério, compatível com o fim buscado. Assim, por exemplo, um tributo incidente de forma mais intensa sobre a produção originada de indústrias poluidoras em relação àquela de indústrias menos poluentes. Ele não leva em consideração a capacidade contributiva da indústria e, em rigor, sofre o fenômeno da translação, incidindo economicamente sobre o consumo, indicando regressividade.[33] Considerando seus efeitos regressivos e sua excepcionalidade em relação à justiça tributária, a tributação baseada em elementos diversos do princípio da capacidade contributiva deve ser excepcional e justificada.

Um bom exemplo é o Imposto Seletivo: além de pagar os tributos normais destinados a distribuir as despesas públicas entre os cidadãos, os contribuintes cuja atividade seja especial e comprovadamente prejudicial à saúde ou ao meio ambiente poderão ser submetidos ao pagamento também do Imposto Seletivo – é o caso de produtos incluídos na previsão de incidência da Lei Complementar n. 214/2025: veículos, embarcações, aeronaves, produtos fumígenos, bebidas alcoólicas e bebidas açucaradas. Os outros contribuintes, que exercem atividades não especialmente prejudiciais, não devem sofrer essa incidência. A distinção, fundada na prejudicialidade, denuncia o caráter extrafiscal do tributo e atrai os

[33] MANZONI, Ignazio. ***Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano***. Torino: Giappichelli, 1965, p. 206-207.

condicionamentos próprios desse tipo de função estatal.[34] O imposto pode ter, ainda, alíquotas diferenciadas conforme o grau de prejudicialidade, aprofundando sua característica extrafiscal. Essa incidência justifica-se como internalização de externalidades, como indução de comportamentos, ou ambos.

Nada impede, porém, o controle da destinação do produto da arrecadação, que pode ser tanto destinado para despesas gerais, caso em que observarão o critério dos impostos fiscais nesse ponto, quanto, a depender do que o ordenamento dispõe, para despesas específicas ligadas ao fim cuja promoção é buscada – seria o caso, por exemplo, da eventual aplicação de valores arrecadados com o Imposto Seletivo em políticas de prevenção de riscos ambientais ou de prestação de serviços de saúde, desde que não houvesse conflito com a regra geral da não afetação (CF, art. 167, IV).

6. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A ASSIM CHAMADA "EFICÁCIA POSITIVA"

Toda essa reflexão contextualiza um dos temas mais controvertidos no pensamento de Marco Aurélio Greco: a eficácia positiva da capacidade contributiva. Não é fácil, porém, precisar essa noção, pois ela parece assumir significados diferentes na obra do autor.

Um desses significados implica compreender a eficácia positiva como "a eficácia positiva de direcionamento da produção legislativa e jurisprudencial".[35] Outro, é entender a "eficácia positiva para o fim de deflagrar uma norma geral inclusiva [antielusiva], mesmo que exista lei tributária prevendo apenas alguns casos de inoponibilidade".[36] Uma terceira alternativa é compreendê-la como uma espécie de cânone interpretativo, algo que "servirá de critério iluminador do alcance concreto que a lei posta apresenta".[37] São três possibilidades diferentes encontradas na obra de Greco. Vejamos cada uma delas.

6.1. Direcionamento da produção legislativa e jurisprudencial

Enquanto direcionamento de produção legislativa e jurisprudencial, pode-se avaliar a eficácia do princípio enquanto uma diretiva para a elaboração da lei e para a avaliação dessa lei por parte do Poder Judiciário. Essa eficácia

---

34 FOLLONI, André. Competência tributária do imposto seletivo: o texto e os seus contextos. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 57, p. 617-642, mai./ago. 2024.

35 GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no Direito Tributário. **Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**, v. 1, n. 1, p. 9-18, 2011, p. 15-16.

36 GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 349 – esclareci nos colchetes.

37 GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 340.

deve ser pensada em dois âmbitos, conforme diga respeito à função solidária ou à função garantista do princípio da capacidade contributiva.[38]

No primeiro caso, com atenção à sua função solidária, o princípio da capacidade contributiva determina, por exemplo, a tributação progressiva da renda. Esse princípio deve ser fundamento suficiente para que o Poder Legislativo, ao elaborar a lei, sinta-se não apenas politicamente inclinado, mas juridicamente impelido a criar alíquotas adequadamente progressivas. A produção legislativa, nesse caso, é direcionada pela eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva. Da mesma forma, se a lei do Imposto de Renda impõe alíquotas fixas, à razão, por exemplo, de R$ 1.000,00 por habitante do país que tenha renda acima do mínimo existencial, ela pode ser declarada inconstitucional pelo Poder Judiciário por violação ao princípio da capacidade contributiva. A produção jurisprudencial, aqui, é direcionada pela eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva.

O "positivo" que qualifica a eficácia do princípio da capacidade contributiva, nessa primeira hipótese, significa o seguinte: esse princípio determina positivamente que a legislação seja elaborada do determinado modo, com alíquotas progressivas, e, caso não seja obedecido, pode servir como critério de controle de constitucionalidade. É possível reformular o princípio, em metalinguagem doutrinária, de forma idêntica ao disposto no artigo 145, § 3.º, da Constituição: "o sistema tributário nacional deve observar o princípio da capacidade contributiva".

Certamente, podemos dizer que a eficácia pode ser compreendida como negativa, pois, por exemplo, se positivamente determina que o imposto seja progressivo, veda que não seja progressivo, ou que seja regressivo. Sabemos que o obrigatório e o proibido, enquanto modais deônticos, são interdefiníveis pela negação: proibir algo é o mesmo que obrigar não fazer algo; obrigar um comportamento é idêntico a proibir a não realização do mesmo comportamento.[39]

Nesse caso, porém, a argumentação lógica, posto correta, não deve obscurecer a função promocional. A capacidade contributiva, em sua vertente solidária, tem forte função promocional e, nesse sentido, eficácia positiva. Ela visa, nesse caso, alterar a realidade da distribuição de renda pela tributação progressiva. Mas, de fato, se "eficácia positiva" significa simplesmente o direcionamento da legislação e da jurisprudência, esse direcionamento pode se dar

---

38 Sobre a duplicidade funcional do princípio da capacidade contributiva, cf. FOLLONI, André. **Dever tributário, solidariedade e capacidade contributiva**: elementos microcomparativos entre a Constituição Italiana e a Constituição brasileira. 337f. Tese (Livre-Docência em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2024, p. 211 e seguintes.

39 VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 155.

pela imposição ou pela vedação de um determinado perfil legislativo (como a progressividade do Imposto de Renda), e existe seja em relação às funções solidárias, seja em relação às funções garantistas da capacidade contributiva.

Com atenção à sua função garantista, o princípio da capacidade contributiva veda, por exemplo, a tributação do mínimo existencial. Esse princípio deve ser fundamento suficiente para que o Poder Legislativo, ao criar a lei, sinta-se impelido a isentar rendas inferiores ao mínimo existencial. A produção legislativa, também aqui, é direcionada pela eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva. Da mesma forma, se a lei do Imposto de Renda impõe a cobrança do imposto, em qualquer alíquota, relativas a salários, por exemplo, de R$ 1.000,00 mensais, ela pode ser declarada inconstitucional pelo Poder Judiciário por afronta ao princípio da capacidade contributiva. A produção jurisprudencial, também nesse caso, é direcionada pela eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva. Ele prescreve positivamente que a legislação seja elaborada de determinada forma, em respeito ao mínimo existencial, e, caso não seja obedecido, pode servir como critério de controle de constitucionalidade.

Enquanto direcionador da produção normativa, não parece haver, portanto, qualquer dúvida das possibilidades do princípio da capacidade contributiva. Da mesma forma, não parece haver inconveniente teórico, por si só, em se qualificar essa possibilidade como uma "eficácia positiva".

6.2. Fundamento de norma geral antielusiva

Quando Greco usa, como exemplo de eficácia positiva da capacidade contributiva, a controvertida decisão de 2008 da *Corte di cassazione* italiana, o ponto não é mais o direcionamento da produção legislativa e jurisprudencial em função promocional. A questão, diferente, dizia respeito à existência ou não de fundamento, no ordenamento italiano, para que a autoridade fiscal desconsiderasse as operações do contribuinte no contexto de planejamentos tributários abusivos, mesmo na ausência de norma específica a disciplinar a desconsideração. Estava-se, na Itália, em momento anterior à introdução das normas contra planejamentos tributários abusivos no Estatuto de Direitos do Contribuinte (*legge* n. 212/2000, *Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*), vigorantes desde 2016.

Segundo a Corte, o princípio da capacidade contributiva fundamenta a existência de um princípio geral antielusivo, vedando o abuso de direito. Esse princípio impede o contribuinte de obter vantagens fiscais por meio do uso distorcido de instrumentos jurídicos, ainda que sem violação direta de nenhuma disposição específica. O princípio geral antielusivo, diz a Corte, não implica a exigência de obrigações tributárias não previstas em lei, mas,

ao contrário, determina a desconsideração dos efeitos abusivos cujo objetivo é livrar o contribuinte do cumprimento da obrigação tributária conforme criada pela lei.

Com base nesse julgado, Marco Aurélio Greco encontrou, na jurisprudência da Corte de Cassação, exemplo do que chamou de "eficácia positiva" do princípio da capacidade contributiva. Nesse particular, a "eficácia positiva" é entendida como o fato de que o princípio fundamenta uma norma com efeitos concretos: a norma geral antielusiva reconhecida pela Corte.[40]

De fato, de um princípio jurídico, como a capacidade contributiva, podem derivar outras normas, ainda que implícitas. A derivação, pela via interpretativa, de normas derivadas de princípios não é objeto de controvérsia doutrinária. Há muito tempo se diz, por exemplo, que a tipicidade pode ser compreendida como uma regra não expressa derivada do princípio da legalidade. Talvez não seja consenso denominar esse fenômeno de "eficácia positiva", mas o fenômeno em si não deve causar estranhamento. Surgem, daí, dois pontos de discussão.

Um deles é avaliar se a capacidade contributiva é fundamento direto e suficiente para atuações do Poder Executivo destinadas a desconsiderar operações em casos de planejamento tributário abusivo, sem lei que preveja normas antielisivas gerais ou especiais. A questão é avaliar se, ainda que a capacidade contributiva possa servir de fundamento para essas ações da fiscalização tributária, e que isso possa ser chamado de "eficácia positiva", outras normas do sistema não apontariam em sentido diverso, como, por exemplo, o princípio da segurança jurídica ou a legalidade administrativa (CF, art. 37, *caput*). Segundo a Corte de Cassação, no Direito italiano, a capacidade contributiva fornece esse fundamento sem que isso represente violação do princípio da reserva de lei – que, naquele país, é relativa. Sob o ponto de vista lógico, negar essa possibilidade, no Direito brasileiro, não depende de negar a eficácia positiva da capacidade contributiva, mas de avaliá-la em face da eficácia de outras normas, como a segurança e a legalidade. Isso parece significar o seguinte: levantar a eficácia positiva da capacidade contributiva implica trazer um elemento argumentativo, mas não, por si só, a decisão da questão.

Outro ponto é avaliar se a capacidade contributiva serve de fundamento para atestar a constitucionalidade de normas antielisivas criadas por lei. Como se sabe, houve controvérsia doutrinária relativa à constitucionalidade do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, recentemente superada, no plano jurisprudencial, pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2446, em que se entendeu pela constitucionalidade do dispositivo, em decisão, não supreendentemente, bastante confusa. Parece claro que a capacidade contributiva funciona como

[40] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 349.

fundamento de validade para a edição legislativas de normas antielisivas, gerais ou específicas, embora, por si só, ela não exclua eventuais razões de invalidade – apenas para raciocinar no extremo, imagine-se uma norma antielisiva não votada pelo Parlamento e publicada como lei, no Diário Oficial, por engano.

6.3. Critério iluminador do alcance concreto da lei de incidência

O ponto mais controverso, porém, não resulta de nenhum desses dois significados atribuídos por Greco à expressão "eficácia positiva da capacidade contributiva". A maior controvérsia é o uso do princípio da capacidade contributiva enquanto critério interpretativo para definir o sentido e estender o alcance da lei tributária. Nessa terceira alternativa, a eficácia positiva determinaria a interpretação e aplicação, pois serviria para verificar se certos fatos estão ou não abrangidos pela hipótese de incidência, determinando uma espécie de interpretação da norma e dos fatos com base no princípio da capacidade contributiva. Nessa função, a eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva serviria para dar, à hipótese de incidência, extensão para além do que a redação legal obviamente prevê.

Aqui aparece a controvertida passagem de Marco Aurélio Greco:

> Tal como formulado o dispositivo, o princípio (da capacidade contributiva) dirige-se também para o aplicador e no processo de interpretação servirá de critério iluminador do alcance concreto que a lei posta apresenta. Desta ótica, se existe capacidade contributiva captada pela lei tributária, ela tem de ser alcançada até onde for detectada; ou seja, o princípio funciona como vetor do alcance da legislação. Em outras palavras, a lei tributária alcança o que obviamente prevê, mas não apenas isto; alcança, também, aquilo que resulta da sua conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva.[41]

Comentando essa passagem, Sergio André Rocha registra como ela "... leva a uma espécie de interpretação extensiva do texto normativo tributário".[42] Esse é o problema. Parece, realmente, que descabe reconhecer ao intérprete a possibilidade de superar as escolhas do Poder Legislativo, reinterpretando a lei com base no princípio da capacidade contributiva, em uma "conjugação positiva", para estender a incidência a fatos nela não previstos.

De fato, se a afirmação em comento significa reconhecer ao intérprete a possibilidade – ou, até, o dever – de superar as escolhas do Poder Legislativo,

---

41 GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 340-341.

42 ROCHA, Sergio André. **Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 111.

reinterpretando a lei com base no princípio da capacidade contributiva, para estender a incidência a fatos não previstos na hipótese de incidência, ela, realmente, não pode ser aceita. Assiste razão, nesse caso, às críticas encontradas na doutrina.[43] É certo que o abuso do contribuinte não pode resultar em descumprimento da obrigação tributária por distorção da lei ou das formas jurídicas. Atribuir à capacidade contributiva a função de justificar a reinterpretação da lei, para que alcance fatos nela não previstos, porém, não parece o melhor meio para resolver aquele problema sem criar outros.

Em rigor, parece correta a percepção de Sergio André Rocha, segundo a qual essa versão da eficácia positiva é apenas necessária no que Greco denomina "terceira fase", na qual o autor homenageado entende cabível a desconsideração de operações mesmo sem qualquer patologia – simulação, dissimulação, abuso, fraude ou qualquer outra. E, de fato, parte de uma previsão legal, ainda que a procure estender para captar o que seria a real capacidade contributiva que a lei pretenderia tributar, conforme compreendida pelo intérprete.[44]

Ainda assim, abrir ao intérprete a possibilidade de avaliar qual seria a capacidade contributiva que a lei teria pretendido tributar, para então estender a previsão legal até abarcar essa pretensão descoberta por via hermenêutica, mesmo na ausência de qualquer patologia, implica entregar à autoridade fiscal uma margem de distorção e de manipulação interpretativa praticamente incontrolável. O discurso metafórico, segundo o qual o princípio "ilumina" a interpretação da lei tributária, que a lei será "irrigada" pela interpretação, que a lei será vista pelos "olhos" da capacidade contributiva, e assim por diante, não ajuda a conter o arbítrio. Respondendo à crítica, é sempre possível sustentar que uma interpretação não distorce a lei, apenas a relê sob nova luz. Contra a acusação de distorção, sempre se poderá alegar que houve mera irrigação. O instrumento para contenção do abuso do contribuinte converte-se, ele próprio, em instrumento para abuso do fisco.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente ensaio procurou estabelecer em que sentido se pode dizer que o Direito Tributário passa por um momento de mudança que poderia ser entendida no sentido kuhniano aqui exposto de revolução científica ou, se se

---

43 LEÃO, Martha. Da fábula à realidade: o planejamento tributário e o papel da capacidade contributiva e da legalidade neste debate. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 45, p. 322-339, jul./dez. 2020, p. 326-327; JORGE, Alice de Abreu Lima; MOREIRA, André Mendes. O direito como plano e o planejamento fiscal: reflexões à luz da *planning theory of law* de S. J. Shapiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 35, p. 13-30, 2016, p. 25.

44 ROCHA, Sergio André. **Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 25.

preferir, de mudança paradigmática. Essa possibilidade existe quando se considera que a assunção de função promocional pelo Direito ao longo do século XX implica a necessidade de novos exemplares e novas taxonomias, abandonando a exclusividade do modelo regra-sanção até então suficiente. No Brasil, essa mudança tem um marco claro e inequívoco: a Constituição de 1988, em seu abraço à função promocional do Estado e do Direito, em contraste com a carta anterior, como demonstra Marco Aurélio Greco em várias passagens.

Nessa função promocional, o princípio da capacidade contributiva tem função basilar, sobretudo no que diz respeito a seu aspecto solidarista, mas também em seu aspecto garantista. O princípio da capacidade contributiva, subprincípio, em matéria tributária, do princípio da solidariedade, indica um modelo tributário progressivo, destinado a distribuir os encargos públicos entre os contribuintes de forma justa, e promovendo redistribuição de riqueza. Atua, também, como uma espécie de limite à criação descontrolada de tributos cujo fundamento, em lugar da justiça tributária baseada na distinção entre cidadãos conforme a capacidade contributiva, repousa em fins como a proteção da saúde ou do meio ambiente, determinando sua excepcionalidade. Dessa forma, a capacidade contributiva controla as manifestações regressivas da tributação que penalizam os mais pobres, como no caso dos impostos extrafiscais sobre o consumo, restringindo suas possibilidades e evitando que a exceção tolerável e, eventualmente, desejável, chegue perto de se transformar em regra inaceitável. Por isso, cabe refletir sobre o que Greco chama de "eficácia positiva" da capacidade contributiva no contexto da função promocional do Direito.

Trata-se, a capacidade contributiva, de um princípio bivalente. De um lado, tem a função solidária de distribuir os custos tributários entre os contribuintes em razão de sua capacidade contributiva, promovendo, ao mesmo tempo, arrecadação necessária para viabilizar a função estatal de promoção de direitos fundamentais e, pela própria incidência progressiva, redistribuição de renda e redução de desigualdades. De outro lado, tem a função garantista de proteger os cidadãos contra a tributação do mínimo existencial, contra a tributação confiscatória, contra a tributação baseada em fatos não reveladores de capacidade contributiva, contra a tributação desigual, contra a tributação regressiva, contra a tributação injusta, contra a tributação retroativa, contra definições arbitrárias de sujeição passiva e assim por diante.

A expressão "eficácia positiva", porém, ao qualificar o princípio da capacidade contributiva, não é unívoca. Em Marco Aurélio Greco, parece haver ao menos três significados diferentes, com efeitos diversos. A indefinição do que significa e de quais são os efeitos da eficácia positiva da capacidade contributiva tem funções adaptativas. Se não estão claramente antecipados o significado e os possíveis efeitos dessa noção, ela se torna modificável e moldável conforme as

necessidades. A indeterminação, com isso, atende função estratégica. Em alguns casos, isso pode ter um resultado positivo, servindo de ferramenta para a correção de injustiças. Em outros casos, seu efeito será negativo, pois funcionará como instrumento de arbitrariedade. Se a diferença entre o justo e o arbitrário fica ao alvedrio do intérprete, o risco implicado é evidente. A capacidade contributiva será torcida e distorcida, até se adaptar e servir de fundamento aos desejos do intérprete, sejam eles quais forem.

Daí o esforço, neste ensaio, para delimitar três significados e refletir, ainda que brevemente, sobre suas possibilidades. A indefinição inviabiliza a integração desse conceito em um discurso científico e abre margem para a manipulação ideológica. Um dos objetivos da comunidade científica no Direito Tributário deve ser construir um consenso de base sobre o princípio da capacidade contributiva, considerando a função promocional do Direito Tributário e seus aspectos solidaristas e garantistas, para, a partir dele, permitir a emergência da nova ciência normal dentro do paradigma funcional. Este trabalho, homenageando o autor responsável por introduzir a discussão sobre a "eficácia positiva" da capacidade contributiva, procura ser uma contribuição nesse sentido.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BOBBIO, Norberto. ***Dalla struttura alla funzione****: nuovi studi di teoria del diritto*. Bari: Laterza, 2007.

_____. ***Teoria dell'ordinamento giuridico***. Torino: Giappichelli, 1960.

DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously**. Cambridge: Harvard University Press, 1978.

FOLLONI, André. A complexidade ideológica, jurídica e política do desenvolvimento sustentável e a necessidade de compreensão interdisciplinar do problema. **Revista Direitos Humanos Fundamentais**, v. 14, n. 1, p. 63-91, jan./jun. 2014.

_____. Competência tributária do imposto seletivo: o texto e os seus contextos. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 57, p. 617-642, mai./ago. 2024.

_____. **Dever tributário, solidariedade e capacidade contributiva**: elementos microcomparativos entre a Constituição Italiana e a Constituição brasileira. 337f. Tese (Livre-Docência em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2024.

_____. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: ÁVILA, Humberto Ávila (Org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madri: Marcial Pons, 2012, p. 11-34.

_____. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, v. 10, n. 1, p. 201-220, jan./jun. 2014.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições**: uma figura *sui generis*. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. Crise do formalismo no Direito Tributário. **Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**, v. 1, n. 1, p. 9-18, 2011.

_____. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. V. 2: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 166-176.

_____. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do sistema tributário nacional após a EC n. 132. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 56, p. 752-780, jan./abr. 2024.

GUASTINI, Riccardo. ***Distinguiendo****: estudios de teoría y metateoría del derecho*. Trad. Jordi Ferrer i Beltrán. Barcelona: Gedisa, 1999.

_____. ***Estudios de teoría constitucional***. Mexico: Fontamara, 2001.

_____. ***La sintassi del diritto***. Torino: Giappichelli, 2011.

_____. ***Teoría analítica del derecho****: estudios*. Trad. César E. Moreno More. Lima: Zela, 2017.

_____. ***Teoria e dogmatica delle fonti***. Milano: Giuffrè, 1998.

HART, H. L. A. ***The concept of law***. 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 1994.

JORGE, Alice de Abreu Lima; MOREIRA, André Mendes. O direito como plano e o planejamento fiscal: reflexões à luz da *planning theory of law* de S. J. Shapiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 35, p. 13-30, 2016.

KELSEN, Hans. ***General theory of law and State***. Cambridge: Harvard University Press, 1949.

_____. ***Reine Rechtslehre****: Zweite, vollständig neu bearbeitete und erweiterte Auflage 1960.* Wien: **Österreichische** Staatsdruckerei Wien, 1992.

KUHN, Thomas S. ***The essential tension****: selected studies in scientific tradition and change*. Chicago: University of Chicago Press, 1977.

_____. *Second thoughts on paradigms*. *In*: SUPPE, Frederick (ed.). ***The structure of scientific theories***. Urbana: University of Illinois Press, 1974, p. 459-482.

_____. ***The road since structure****: philosophical essays, 1970-1993, with an autobiographical interview*. Chicago: University of Chicago Press, 2000.

_____. ***The structure of scientific revolutions***. 2. ed. Chicago: University of Chicago Press, 1970.

LEÃO, Martha. Da fábula à realidade: o planejamento tributário e o papel da capacidade contributiva e da legalidade neste debate. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 45, p. 322-339, jul./dez. 2020, p. 326-327.

MANZONI, Ignazio. ***Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano***. Torino: Giappichelli, 1965.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

ROCHA, Sergio André. **Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

ROSS, Alf. ***On law and justice***. Trad. Uta Bindreiter. Oxford: Oxford University Press, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e desenvolvimento econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

VANONI, Ezio. ***Opere giuridiche****: a cura di Francesco Forte e Cesare Longobardi. v. 1: Natura e interpretazione delle leggi tributarie; Altri studi di diritto finanziario*. Milano: Giuffrè, 1961.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1997.

VON WRIGHT, Georg Henrik. ***Norm and action****: a logical enquiry*. London: Routledge & Kegan Paul, 1963.

Capítulo 4

Ciência, Causalidade e o Direito no Pensamento de Marco Aurélio Greco

Arthur Maria Ferreira Neto

Do I contradict myself?
Very well then, I contradict myself,
(I am large, I contain multitudes.)[1]

1. INTRODUÇÃO

Em termos acadêmicos, admiração, respeito e amizade não devem exigir concordância plena de ideias nem idêntico alinhamento de visões de mundo. Na verdade, em relações acadêmicas maduras, uma amizade intelectual se torna, talvez, ainda mais instigante e frutífera quando cultivamos grandes divergências teóricas e profundos contrastes de opiniões. Isso ocorre porque a verdadeira amizade intelectual somente floresce e se aprimora quando, constantemente, submetida a provocações, a críticas sinceras e ao teste de ideias contrapostas. Sem isso, o pensamento crítico vai gradualmente adormecendo, até cair em estado de torpor, estéril, sem mais nada produzir de relevante nem instigante. Por essa razão, a verdadeira amizade intelectual não deve buscar se satisfazer com os elogios gratuitos, com a mera cordialidade nem com a concordância simplória daquele que, ao invés de criticar, prefere afagar, mesmo que com a boa intenção de não magoar o sentimento do seu interlocutor.

É com esse espírito que pretendemos, neste artigo, homenagear — por meio de uma crítica detalhada e cuidadosa de seus principais escritos — aquele que, para nós, sempre foi, desde nossa primeira publicação acadêmica, uma fonte constante de inspiração, provocação e reflexão: o nosso estimado amigo

[1] WHITMAN, Walt. Poema '*Song of Myself*', na Coletânea **Leaves of Grass.** Nova Iorque: Dover Publications, Original 1855 (2007).

Marco Aurélio GRECO. Jurista e filósofo no sentido mais pleno dos termos, Marco GRECO se destacou no cenário acadêmico brasileiro por sempre produzir textos inovadores, que desafiam as ideias mais superficiais do senso comum. Seus artigos e livros, frequentemente na vanguarda de temas que só ganhariam relevância anos depois, invariavelmente expressam opiniões que nem sempre são bem recebidas por todos, especialmente porque muitas vezes anteveem o futuro.

Além disso, GRECO se distingue como um dos estudiosos do Direito Tributário que, antes de opinar sobre questões práticas ou técnicas — aquelas que demandam respostas para problemas rotineiros ou ordinários —, considera essencial expor com profundidade os pressupostos teóricos que sustentam sua linha de argumentação, permitindo, assim, que o leitor acompanhe seu raciocínio desde o início (ao contrário de outros que, com frequência, apresentam seus argumentos já no meio do caminho, ao imaginarem que as premissas são simplesmente escolhidos por cada um ou – pior ainda – ao pressuporem que essas são inquestionáveis).

Com isso em mente, o objetivo central deste artigo é o de apresentar uma reflexão crítica sobre a visão de GRECO acerca da natureza e dos limites da ciência, especialmente quando ele questiona os méritos do modelo científico que ele considera clássico ou tradicional, o qual está fundamentado na causalidade, na objetividade e na pressuposição de que existem *"verdades absolutas"*. Este artigo, portanto, propõe uma leitura crítica dos conceitos de ciência e causalidade no pensamento de GRECO, explorando sua proposta de uma revolução científica pós-moderna, que se distingue pela postura desconstrutiva da visão clássica da ciência, marcada pela busca por certeza, imutabilidade e objetividade. GRECO, por outro lado, propõe uma compreensão da ciência mais dinâmica, fluida e permeada de incertezas, apresentando um novo paradigma para a investigação do real, que abraça a complexidade, a imprevisibilidade e a multiplicidade de perspectivas. Nas duas primeiras partes deste artigo, buscaremos analisar e compreender as principais características dessa nova abordagem científica proposta por Greco, com especial atenção às suas implicações filosóficas e metodológicas.

Na terceira parte, realizaremos uma análise mais crítica do pensamento filosófico de GRECO, principalmente para identificar os seus verdadeiros teóricos de inspiração, buscando averiguar se sua visão, de fato, se compatibiliza com os ensinamentos da filósofa Susan HAACK ou se haveria algum outro pensador que melhor fornece as bases epistemológicas para o modelo científico que GRECO afirma estar defendendo. Nesse sentido, procuraremos estabelecer uma conexão entre o pensamento de GRECO e o epistemólogo Paul FEYERABEND, demonstrando como suas ideias apresentam uma grande afinidade com a visão de ciência e de mundo do nosso homenageado.

Dado o enorme desafio de se homenagear alguém que sempre valorizou a profundidade teórica das suas ideias, assumiremos o compromisso com o

leitor de transcrever o maior número possível de excertos da obra do nosso Autor que ilustrem o ponto específico de seu pensamento que se quer demonstrar. Essa medida – mesmo que, em alguns momentos, seja vista como enfadonha ou cansativa para o leitor – será necessária para se fazer jus à grandeza do pensamento de GRECO. Por meio desse esforço, nosso objetivo não é apenas garantir ao leitor uma compreensão mais clara e completa da proposta teórica de nosso homenageado, mas também permitir que a análise crítica que será desenvolvida ao final do artigo seja a mais fiel e consistente possível em relação aos efetivos argumentos de GRECO. Não buscamos impedir, é claro, que se diga que nossa crítica é injusta ou descontextualizada; afinal, a tarefa de interpretar e criticar nunca é isenta de riscos. Na verdade, pretendemos tão somente demonstrar que as ideias textualizadas por GRECO (ou seja, independentemente do que ele desejaria, de fato, fosse efetivamente promovido e concretizado com base nelas) podem ser conduzidas aos argumentos críticos que serão apresentados, contrapondo, adequadamente, tese com antítese. Isso porque partimos, aqui, do pressuposto de que um conjunto de ideias e teorias não deve ser avaliado, exclusivamente, com base naquilo que o seu autor, idealmente, gostaria ou desejasse que os seus futuros intérpretes realizassem com base nelas, tal como se fosse o único capaz de fixar o sentido dessas ideias, delimitando a sua efetiva interpretação vinculante ou como se a fonte autoral não tivesse nenhuma responsabilidade teórica pela forma como as suas ideais acabaram sendo organizadas e reproduzidas em texto.

Entendemos, na verdade, que os grandes autores – ou seja, aqueles que efetivamente valem a pena de serem lidos, pois assumem uma visão autêntica do mundo e desenvolvem teorias propositivas e não meramente descritivas – jamais podem estar completamente imunes aos riscos da compreensão equivocada das suas ideias nem da aplicação desviada da proposta teórica que defendem, já que são responsáveis pela clareza, transparência, coerência e objetividade dos textos que publicizam.

Por fim, não podemos deixar também de parabenizar o Professor Sergio André ROCHA pela iniciativa de realizar esta muito justa homenagem ao mestre de todos nós. Esta obra coletiva, certamente, será uma referência para qualquer um interessado em conhecer, com profundidade, os fundamentos do Direito Tributário brasileiro.

2. A CRÍTICA DE GRECO AO SENTIDO TRADICIONAL DE CIÊNCIA

Em nossa opinião, o pensamento de Marco Aurélio GRECO acerca do fenômeno jurídico parte de suas profundas e disruptivas reflexões sobre os conceitos de ciência e de causalidade, por meio das quais ele pretende colocar

em xeque visões mais tradicionais, especialmente as concepções científicas que ele caracteriza como possuindo uma inspiração na tradição aristotélica[2] ou como estando baseadas no racionalismo idealista que poderia ser reconduzido a filósofos iluministas, como DESCARTES ou de KANT[3]. A visão de GRECO sobre filosofia, ciência e o direito não deve, pois, ser compreendida em isolamento, mas deve iniciar por um estudo detalhado de suas análises críticas acerca do conhecimento científico, o que permitirá identificar não apenas um posicionamento de radical ruptura com certos paradigmas filosóficos e teóricos, mas também uma proposta de evolução das formas de se compreender o Direito e as ciências sociais em geral. Aliás, é fundamental iniciar destacando que o autor homenageado neste artigo iniciou sua carreira acadêmica elaborando um primeiro esboço de explicação da Ciência e do Direito que reproduzia fielmente os principais pressupostos e ideias da tradição filosófica que ele, posteriormente, veio a repudiar com máximo vigor. Trata-se do seu livro *"Norma Jurídica Tributária"*, de 1974[4], no qual ele se compromete, de modo expresso, à visão de ciência e ao conceito de direito que seriam próprios do positivismo jurídico de estilo kelseniano[5], ideias essas que (será razoável entender em nossa opinião) foram, numa segunda fase do seu pensamento, objeto de total retratação teórica[6].

Portanto, em um segundo momento da sua vasta produção intelectual, GRECO faz críticas incisivas ao modelo científico considerado convencional – o qual teria feito parte do pano de fundo intelectual do operador do direito brasileiro[7] –, sugerindo que esse modelo seria limitado e incapaz de dar conta

---

2 GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 18-20.

3 GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 25.

4 GRECO, Marco Aurélio. **Norma Jurídica Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1ª edição, 1974.

5 *"Este trabalho é uma tentativa de formulação da definição de tributo e subsequente classificação em espécies da formulação filosófica exposta por Hans Kelsen. Não queremos dizer que as conclusões a que se chegar são absolutas e inquestionáveis, pois o que se pretende é expor uma teoria inteiramente embasada em Kelsen, como poderia sê-lo em qualquer outro filósofo. Procuramos levar até as últimas conseqüências lógicas a Teoria Pura sem fugir de seus postulados metodológicos.*
Optamos por Kelsen, pois, à parte seu rigor científico e importância dentro da doutrina jurídica mundial, pareceu-nos ser sua teoria capaz de explicar determinados fenômenos do campo tributário, (...) Estamos cônscios das limitações que sua teoria apresenta - como, aliás, qualquer teoria jurídica - porém, seu debate é labor para os filósofos do direito desenvolverem, não cabendo num trabalho que propõe situar-se ao nível da ciência do direito." (GRECO, Marco Aurélio. **Norma Jurídica Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1ª edição, 1974, p. 1)

6 Precisamente por essa razão, a obra *"Norma Jurídica Tributária"* de GRECO não será objeto principal de nossa tentativa de reconstrução do seu pensamento, servindo apenas, de modo esporádico, para ilustrar, com precisão, a sua virada de postura teórica, de uma fase para outra.

7 GRECO, Marco Aurélio. **Crise do Formalismo no direito tributário brasileiro**. Revista da PGFN. Brasília: Ano 1, Número 1, 2011, p. 09.

da complexidade do mundo contemporâneo. Isso porque, segundo GRECO, a ciência tradicional se fundamentaria em uma a visão mecanicista e determinista do mundo, o que se apoiaria nas noções aristotélicas de causalidade e de essência, as quais seriam, para ele, dotadas de conteúdo permanente e imutável[8]. Para GRECO, a ciência tradicional refletiria essa visão de mundo, a qual estaria mais habilitada a se manifestar como uma espécie de religião, baseada em crenças antigas e simplistas, com suas verdades absolutas e dogmas atemporais[9]. Diante disso, Marco Aurélio GRECO dedica-se a criticar a visão tradicional da ciência, a qual teria sido fundamentada em conceitos estáticos e absolutistas, especialmente no que diz respeito à causalidade e à busca pela certeza[10].

Além disso, em termos empíricos e sociológicos, para ele, a ciência tradicional estaria vinculada à organização típica de uma sociedade clássica ou pré-moderna, caracterizada pela estratificação de classes estanques (*e.g.*, a plebe, o clero, o artesão, a nobreza etc.), hierárquicas, rigidamente definidas e sem oportunidades de mobilidade social, onde as relações humanas eram vistas como estáticas e predeterminadas[11]. Esse contexto social, portanto, teria per-

---

8 GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 70.

9 *"... analisando as normas religiosas (a religião por regular condutas também é feita de normas), por elas partirem de verdades absolutas (os dogmas), os sistemas que formam são sempre estáticos, porque se a verdade é aquela, se o dogma é aquele, nada poderia ser diferente, pois se fosse possível alterar o dogma, estaria sendo alterada a própria religião. Então os sistemas religiosos têm uma feição estática; e as normas específicas que os compõem são deduzidas a partir do conteúdo das normas gerais. Isto coincide com a ideia de permanência, com a ideia da constância, como geradora do Direito. É a estabilidade da religião, a estabilidade do dogma, a estabilidade da constância que servem para produzir as normas do dia-a-dia. Aliás, há uma estreita relação histórica entre a religião e o Direito, a ponto de existir um tempo em que os sacerdotes é que diziam o Direito."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 39)

10 "*Vale dizer, o presente estudo nega o caráter absoluto das denominadas 'conquistas da ciência clássica', assumindo, na linha de uma visão própria da física quântica e das teorias sobre o tempo, que, na consideração de todo evento futuro e na sua formação, existe indissociavelmente e com um caráter inerente ao mundo e princípio da incerteza e não o da certeza, ainda que relativa*". (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 13); Vide, ainda, *"Nem mesmo as ciências físicas asseguram certeza, segurança e previsibilidade absolutas, como imaginar que algo criado pelo Ser humano possa se revestir dessas qualidades?* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 46).

11 *"A primeira característica da sociedade tradicional era possuir uma estrutura estável e bem definida, formada por classes distintas. Isto levava a uma estratificação das classes: povo era povo, clero era clero e nobreza era nobreza. (...) Isto conduz a uma outra verificação. Assim como existiam normas definidas porque as classes eram definidas - e porque estavam estratificados os respectivos interesses - era a constância das relações que produzia o Direito. Era permanência que levava à ideia de que algo configurava uma norma jurídica."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 38)

mitido a instauração de uma ciência tradicional incapaz de compreender a complexidade, a fluidez e a natureza dinâmica da realidade[12].

Esse quadro de estabilidade social teria sido fundamental para a formulação de normas morais e religiosas, baseadas em uma ideia de constância e permanência, sendo aqui o direito um reflexo desse ambiente social estratificado e imutável, onde as relações entre os membros da sociedade eram previsíveis e não se alteravam ao longo do tempo. Precisamente por isso, a visão jurídica derivada dessa perspectiva adotaria contornos estáticos e fechados, em que os eventos e as normas poderiam apenas ser compreendidos como consequências necessárias que partiriam das respectivas causas previamente estabelecidas[13]. É, pois, dentro desse contexto que se mostraria justificável e coerente a compreensão de um Sistema Jurídico que prioriza a segurança jurídica, a observância rigorosa da legalidade e um respeito caracterizado como "absoluto" (sic) às proteções básicas dos indivíduos. Ocorre que, nessa perspectiva, o Direito não só refletiria os desejos dessas classes sociais fechadas em si, como também buscaria apenas garantir a perpetuação do *status quo* dessas relações de poder e autoridade[14]. Aliás, GRECO argumenta que, da mesma forma que as normas jurídicas de sociedades tradicionais se fundamentam em um conceito de permanência e estabilidade, a ciência tradicional também se basearia na ideia de que as leis da natureza e da causalidade são fixas e imutáveis.

De outro lado, em contraposição a essa visão de mundo, no cenário histórico da *"visão que estou chamando aqui de moderna (ou pós-moderna)"*[15], a nossa sociedade passaria a ser interconectada por um sistema pluriclasse – não mais em categorias sociais estanques –, de modo que os indivíduos da *"modernidade"* passam a ter liberdade para ocupar diversas posições sociais ao longo de

---

12 *"Esta visão 'científica pura' retira do Direito e que ele tem de mais típico, qual seja, regular a vida humana com as suas imprecisões, sua imprevisibilidade, complexidade de valores e interesses, como se fosse possível trazer para dentro das paredes de um 'laboratório a própria vida em sociedade'."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 28)

13 GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 45.

14 *"... o tributo é sempre visto como uma agressão. O tributo é visto como uma relação predominantemente de império, de autoridade, de mando, de alguém que tem o poder de fato, ... Daí a construção de um perfil do Direito Tributário visto como o conjunto das regras que disciplinam o exercício do poder de tributar como instrumento de proteção do cidadão contra o Estado. Esta característica vai permear e grande parte da vida do Direito Tributário no Brasil e muitas vezes são expressão desse tipo de concepção da tributação."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 41-42)

15 GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 53. Provavelmente, GRECO não queira aqui se referir à Modernidade, mas sim ao momento da História e do pensamento ocidental que se qualifica (ao menos na literatura mais convencional) como sendo o da *"Pós-Modernidade"*, a qual é, em regra, demarcada no tempo pelo início do Século XX até a presente data. Tradicionalmente, caso seja aceita a muito conhecida divisão desses períodos filosóficos em Clássico (Antiguidade), Medieval, Moderno e Pós-Moderno, a Modernidade inicia por volta do Século XV e se encerra entre o final XIX e as primeiras décadas do Século XX.

sua vida e seus interesses passam a se sobrepor constantemente, de maneira complexa e fluida[16]. Com efeito, sendo a sociedade contemporânea caracterizada pela intersecção de interesses e pela instabilidade, formando uma rede dinâmica (e não mais uma pirâmide fixa) marcada por constantes alterações, a nova realidade moderna passa a exigir uma nova ciência, mais aberta e flexível, capaz de lidar com a complexidade e a mutabilidade desses fenômenos sociais. E o operador do direito contemporâneo, caso se torne consciente dessas alterações fundamentais na estrutura da sociedade e nas próprias expectativas que os cidadãos podem ter diante de um sistema jurídico que incorpora essa realidade dinâmica, flexível e oscilante[17], não pode mais ficar tão apegado a ilusões de segurança jurídica, certeza do direito, de estabilidade e de constância no tratamento das relações jurídicas[18], até porque a nossa "verdadeira" humanidade não refletiria esses anseios[19].

Seria em razão do surgimento dessa nova realidade e desse novo modo de organização da sociedade que GRECO estaria direcionando a sua crítica à *"ciência tradicional"*, mirando, ainda, os seus principais ataques à concepção aristotélica de ciência, de causa e de essência, a qual, segundo ele, veria a realidade como estática, imutável, puramente determinada por eventos preexistentes e fixos, fatalista e segregadora do mundo, o que seria completamente inadequado para explicar a complexidade e a dinâmica dos fenômenos naturais e sociais contemporâneos[20].

Feito este esboço introdutório dos pressupostos e elementos que fundamentam a crítica de GRECO à noção tradicional de Ciência, pretendemos, nos tópicos seguintes, detalhar com maior profundidade os seus argumentos.

---

16 *"Numa sociedade pluriclasse e num mundo de maior complexidade econômica e social, os valores certeza e segurança do Direito deixam de ser dados inexoráveis para serem objetivos a buscar. Realmente, na medida em que o ordenamento é permanentemente construído pelas decisões concretas, antes delas não é possível afirmar categoricamente qual será o seu teor, embora se espere que elas não se desviem demasiadamente de determinado norte."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 48)

17 GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da Tributação: uma visão funcional**. Rio de Janeiro: Forense, 2ª edição, 2007, p. 54.

18 *"O primeiro tema fundamental de Teoria do Direito que é afetado pela mudança do perfil da sociedade e da fonte da legitimidade do poder é o da chamada segurança e certeza do Direito."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 47)

19 "*A possibilidade e a frequência dos desvios são incontestes e assumidas como elemento natural ao Direito. A preocupação apenas é quanto à decisão disparatada ou exageradamente desviante, posto que a inexorabilidade de um imaginário processo decisório regido por leis deterministas não existe. Como expõe com singeleza Axel KAHN, em muitos campos da experiência humana, diante de determinado evento que causa espanto, a pergunta fundamental a ser feita não é 'por que?', mas sim 'por que não?'. Admitir (mudança) como elemento inerente à vida é reconhecer nosso caráter verdadeiramente humano."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 48).

20 GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 39.

2.1. O Ataque à Causalidade e os defeitos do Pensamento Aristotélico

Segundo GRECO, um dos mais graves defeitos do pensamento científico tradicional seria a sua aceitação de um conceito de "causalidade" desenvolvido por ARISTÓTELES[21], o qual, supostamente, defenderia que há sempre uma relação necessária entre causas e efeitos no que se refere à composição dos diferentes objetos (naturais e sociais) que formam a nossa realidade[22]. Assume-se, pois, que para cada efeito exista uma causa predeterminada anterior que o gera de forma inevitável e inexorável. Assim, de acordo com a visão criticada por GRECO, os eventos são compreendidos como objetos fixos que estão sempre dentro de um ambiente já delimitado e guiado por forças de atração mecânicas e unidirecionadas[23], onde, dado um conjunto de condições iniciais, o futuro estará sempre determinado[24]. Isso faria com que essa "ciência" fosse marcada pelos seguintes elementos constitutivos:

a) seria imutável no que se refere ao seu método e ao conteúdo de suas conclusões;
b) teria um caráter restritivo em relação ao que poderia ser alvo de conhecimento;

---

21 *"Aliás, nesse período, é que está situada a obra de Santo Tomás de Aquino que deu ensejo à filosofia 'aristotélico-tomista', que busca a aproximação das concepções de Aristóteles e da Igreja Católica. Neste contexto, assume importância a idéia de 'causa' não que antes não existisse tal conceito. Ocorre que, ao se desenvolver um pensamento objetivo e quantificador, é possível visualizar com maior clareza o nexo concreto que existe entre certos eventos, a ponto de poderem ser identificadas relações imanentes que permitem afirmar que uns decorrem dos outros, de modo que estes são a causa geradora daqueles."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 20)

22 *Este é o retrato mais nítido de um modo de pensar o mundo sob o angulo aristotélico-tomista. Ver o mundo sob os olhos da causalidade, no sentido de que tudo tem uma relação necessária com algo; tudo acontece em função de um determinado evento anterior; e, dado esse evento anterior, inexoravelmente, dar-se-á a sua consequência."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 20)

23 "*Afirmar que determinada figura tem certa natureza, porque submetida a certo regime, é quase afirmar que as coisas 'são porque são', o que dá a este tipo de abordagem uma postura apriorística e uma visão mecanicista (causalista) do mundo.* (GRECO, Marco Aurélio." (**Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 70)

24 *"Na medida em que o ponto de partida é uma causa, os fatos ocorrerão sempre que se derem as suas causas. Dada a causa, dar-se-á a consequência. Se compreender o mundo é compreender as causas, estas estão postas. Isto não abriria espaço para o surgimento de "novas causas", pois implicaria negar a premissa de que o mundo foi feito por Deus, sendo o ser humano mero contemplador da obra divina. O futuro seria apenas feito pelas consequências das respectivas causas."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 21)

c) adotaria uma perspectiva exclusivamente voltada ao passado, sem possibilidade de projetar respostas em relação a um futuro que está em constante mudança[25];
d) resultaria em uma espécie de determinismo[26], o qual permitiria ligar de modo constante e invariável causas com seus respectivos efeitos; e
e) acreditaria, assim, na possibilidade de *"verdades absolutas"* e de que certezas científicas podem ser alcançadas[27].

Levando-se tais pressupostos às ciências sociais, inclusive ao Direito, o determinismo das ciências exatas imporia ainda um tipo de fatalismo às interações humanas[28], na medida em que a visão causalista do mundo, ao pressupor que há sempre uma conexão inalterável entre causa e efeito, não concederia espaço para a influência do livre-arbítrio, representando, assim, uma negação da efetiva liberdade humana[29]. O ser humano, ao ser visto como um mero produto das causas que o precedem, perderia a sua capacidade de influir ativamente no futuro. Por sua vez, no campo do Direito Tributário, essa visão determinista se refletiria nos conceitos tradicionais da tipicidade cerrada, da

---

25 *"É uma teoria voltada para o passado ... Com efeito, para conhecer o mundo é preciso conhecer a relação necessária e suficiente que existe entre as coisas. As consequências, dentro desta visão, nascem das causas, havendo uma inexorabilidade do efeito, desde que se der aquela causa."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 22)

26 "*Este é o retrato de uma visão causal e estática do mundo; de uma visão a partir de alguém que só poderia descrever, de fora, o mundo, e assim por diante. Típico de uma visão determinista de mundo*." (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 29)

27 *"... a necessidade de relativizar a noção de verdade, no sentido de que não há uma verdade absoluta, categórica, única à qual se opõem afirmações que possam ser consideradas falsas. Na realidade o que existe são graus de verdade e planos distintos em que se põe o tema da verdade.*" (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 31). Vide também: *"Isto gera outra consequência. É a de que, analisando as normas religiosas (a religião por regular condutas também é feita de normas), por elas partirem de verdades absolutas (os dogmas), os sistemas que formam são sempre estáticos, porque se a verdade é aquela, se o dogma é aquele, nada poderia ser diferente, pois se fosse possível alterar o dogma, estaria sendo alterada a própria religião."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 39)

28 "*Realmente, se a causalidade pode explicar eventos passados, pretender aplicá-la em relação a eventos futuros seria pretender instaurar um fatalismo inaceitável, pois se a causa é inexorável, as coisas sempre serão como foram no passado."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 30)

29 *"... a visão causalista pura conduz a um dilema entre as "regras" da causalidade e o livre-arbítrio de que está investido o ser humano, A causalidade conduz a um determinismo (pois, dadas as causas dar-se-á a consequência) e a uma pré-compreensão do futuro a partir do presente; enquanto a liberdade humana leva a um indeterminismo, na medida em que sempre haverá um componente imprevisível e, portanto, o futuro não é querido pela divindade que se exprime através da natureza, mas construído pelo ser humano."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 21)

legalidade estrita[30], da inexorabilidade da norma jurídica[31] e da incidência infalível da hipótese normativa sobre o fato gerador ocorrido[32], na medida em que as normas jurídicas, seguindo a ideia de subsunção[33], seriam sempre aplicadas como meras consequências inevitáveis de situações pré-fixadas, em que os fatos concretos seriam simplesmente "encaixados" em normas gerais preexistentes.

Portanto, assim caraterizada a visão causalista do mundo, bem como a lógica aristotélica, GRECO desfere a sua crítica contra tal tradição, acusando-a de ser incapaz de lidar com a natureza complexa da nossa realidade e com a evolução da sociedade, a qual ignoraria a imprevisibilidade dos fenômenos sociais e jurídicos. Isso porque, de acordo com essa interpretação, o pensamento aristotélico, ao sustentar que cada efeito seria necessariamente causado por um evento anterior, reduziria a causalidade a uma relação linear e mecânica, criando um modelo de ciência rígido e estanque, no qual não haveria espaço para mudanças e oscilações. Além disso, GRECO observa que a lógica aristotélica, que sustenta essa visão causalista, seria inadequada para lidar com o futuro[34]. Ela até seria eficaz para analisar o passado, onde as relações de causa e efeito são claras, mas não conseguiria captar a abertura e a indeterminação do futuro. Em sistemas complexos, como a sociedade atual ou o próprio sistema jurídico, a previsibilidade e a necessidade causal representariam valores relativos

---

30 *"No relacionamento indivíduo e Estado ou busca-se uma causa última (Deus dando autoridade aos atos do Rei) ou a lei é vista como causa imediata da ação do Poder Público. Daí afirmar-se que, se não existir lei, faltará causa às atividades e às condutas do Estado (o decantado princípio de que o Estado só pode fazer o que estiver expressamente permitido na lei; vale dizer, se houver 'causa' para tanto)."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 24)

31 *"Esta é uma visão determinista de mundo transplantada para o campo do Direito. (...) Não é raro encontrar autores que afirmam que a incidência da norma é "inexorável", ou que sustentam que o fato gerador é "necessário", ou então que a obrigação tributária nele tem sua "causa". Inexorável, necessário, causa são termos típicos de uma visão estática de mundo que não admite um poder criativo que possa interferir na construção de um mundo diferente daquele que resultaria das conexões abstratas dos eventos. O Direito Tributário também foi influenciado por esta idéia de causalidade."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 23)

32 *"A visão causal de mundo assume um mundo feito. Para esta visão do fato gerador, vamos chamar assim, trabalha-se à vista de um mundo feito, pronto, e não de um mundo por fazer. Daí a relevância que se dá ao Direito Positivo, pois o Direito Positivo é um direito posto, é o direito feito. Neste contexto, o referencial exclusivo do interprete, não principal mas exclusivo é o direito positivo."*
(GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 23-24)

33 *"A noção de causalidade e a adoção do método dedutivo no campo da ciência do Direito trouxe à baila o conceito de subsunção como ponto de partida da análise jurídica, pois dela decorre o fenômeno da incidência."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 28)

34 *"A lógica aristotélica não é adequada quando lidamos com o futuro ela permite conclusões de verdade ou falsidade apenas se o objeto estiver sendo considerado no passado."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 39)

e objetivos questionáveis, pois novas causas sempre podem surgir, alterando o curso dos acontecimentos.

Assim, essa visão causalista representaria uma simplificação excessiva do mundo, ignorando a pluralidade de causas que atuam simultaneamente nos processos cognitivos e sendo incapaz de explicar a complexidade e a indeterminação observadas nos fenômenos naturais e sociais. A visão causalista, ao partir do pressuposto de que existem essências no mundo e que pode haver uma relação necessária entre causas e efeitos, não ofereceria ferramentas adequadas para predizer ou compreender o futuro, especialmente em sistemas complexos e dinâmicos incapaz de lidar com o conceito de incerteza, tão presente nas ciências contemporâneas[35].

Por isso, essa tradição, a qual ele considera racionalista e apriorística, embora prometa mais segurança e certeza ao operador do direito[36], pressuporia uma dimensão estática da realidade jurídica, a qual não permitiria um campo de criatividade ou de transformação nas relações jurídicas[37], limitando a dinâmica do Direito a um mero jogo de causa e efeito. Essa perspectiva, além de ser limitada, não seria compatível com a experiência humana, que é marcada pela capacidade de tomar decisões e criar novas realidades.

Conforme se verá em tópico que segue, a crítica de GRECO à causalidade está intimamente baseada na sua adesão a um novo parâmetro de Lógica, qual seja a Lógica *Fuzzy* (*i.e.*, lógica nebulosa), a qual oferece uma abordagem mais informal e contingente, sendo desse modo adequada para lidar com a natureza instável da realidade[38], pois admitiria a coexistência de afirmações contraditórias, permitindo que algo possa ser e não ser ao mesmo tempo, ao contrário da lógica aristotélica que pressupõe o princípio do terceiro excluído[39]. Aliás, será precisa-

---

35 *"Em suma, 'nunca podemos predizer o futuro de um sistema complexo. O futuro está aberto, e esta abertura aplica-se tanto aos pequenos sistemas físicos como ao sistema global, o universo em que nos encontramos'."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 22)

36 *"Todo este modelo, apoiado na idéia de causalidade, na noção de subsunção e numa concepção como a de Estado de Direito, é um modelo que propugna pelos valores certeza e segurança. O mundo que está pronto, feito, a ser meramente descrito pelo intérprete sem que seja por ele modificado, é o mundo da certeza e da segurança."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 22)

37 *"... não haveria nem um papel criativo na atividade do cientista, nem um elemento imponderável ou imprevisível no mundo, pois tudo resultaria das leis impostas por Deus para organizar a natureza."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 25)

38 *"A vida é cheia de tonalidades... não é mais a constância que leva ao direito, é a mudança que leva ao direito. (...) Será a mudança a gerar o Direito, e não mais a constância que vai gerá-lo. Isto conduz a uma certa instabilidade."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 46)

39 GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 39.

mente essa alteração no paradigma teórico prevalecente que permitirá que o operador do direito brasileiro promova uma *"mudança de eixo"* [40] no enfrentamento das discussões tributárias, de modo a permitir que se migre de uma interpretação e aplicação estritamente formal, rígida e estagnada do Sistema Tributário Brasileiro e mais focada na limitação de poder e na proteção de garantias individuais do contribuinte[41], para outra – em nossa opinião, radicalmente distinta[42] – mais flexível, mutável e priorizadora da efetivação de direitos sociais[43] e da promoção do maior número possível de valores constitucionais[44].

Na parte final do presente artigo, pretende-se – com profundo respeito e honestidade intelectual – demonstrar que tais ataques ao pensamento aristotélico, mesmo que contenham efetivos pontos de contraposição de ideias, não chegam sequer a partir de uma caricatura mal esboçada dessa tradição filosófica, mas representam acusações teóricas (*e.g.*, ser estática, linear, apriorística, incapaz de dar conta das mudanças e alternâncias no mundo, obcecada por certeza etc.) que não são, minimamente, compatíveis com os conceitos desenvolvidos pelo Estagirita. Novamente aqui, um esforço (talvez cansativo) de transcrições explícitas de trechos da obra desse filósofo clássico, bem como de seus comentaristas, será indispensável.

2.2. A Crítica ao Método Científico

Merece atenção especial a crítica de GRECO ao que ele chama de método científico tradicional, o qual estaria focado na busca pela certeza e por

---

40 GRECO, Marco Aurélio. **Crise do Formalismo no direito tributário brasileiro**. Revista da PGFN. Brasília: Ano 1, Número 1, 2011, p. 10.

41 *"O produto final deste conjunto foi o surgimento de uma concepção de direito tributário com inúmeros defensores e que pode ser resumida como o conjunto de normas protetivas do patrimônio individual e limitadoras das investidas do Fisco. (...) Princípios constitucionais tributários – nesse contexto – eram as previsões que vedassem algo ao Fisco... cuja formulação começava com um 'não'..."* (GRECO, Marco Aurélio. **Crise do Formalismo no direito tributário brasileiro**. Revista da PGFN. Brasília: Ano 1, Número 1, 2011, p. 11).

42 Para uma crítica ao Solidarismo Fiscal, vide o nosso **Crise Epistêmica No Direito Tributário Contemporâneo: Do Esgotamento Do Formalismo Normativista Aos Riscos Do Solidarismo Fiscal** In Revista Direito Tributário Atual, nº 56. São Paulo: IBDT, 2014, pp. 629-665.

43 *"...a disciplina constitucional da tributação passa de um 'não pode fazer' (que prestigia limitações ao poder) para um 'deve fazer' que prestigia os princípios gerais da tributação e abre espaço, por exemplo, para o debate do controle jurisdicional sobre a destinação dos recursos arrecadados, sejam os que tenham finalidade constitucional explícita, sejam os originados dos impostos..."* (GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade social e Tributação**. In. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 177)

44 *"No plano da interpretação do ordenamento jurídico, a solidariedade social também traz reflexos. O primeiro ponto está ligado à ideia de máxima eficácia possível da Constituição. A Constituição não é apenas instrumento de garantia de direitos e valores individuais; ela é mais do que isto. A Constituição é uma proposta de instauração de um desenho social que, naquilo em que não existir, deve ser buscado."* (GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade social e Tributação**. In. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 184)

verdades "absolutas", tendo em vista a pressuposição de que existiriam leis universais e necessárias que organizariam a nossa realidade. Ele argumenta que o cientista, ao adotar o modelo clássico, buscando passivamente captar universais, sem qualquer participação criativa na construção do conhecimento, seria incapaz de capturar a "verdadeira" natureza da realidade, pois estaria pretendendo, equivocadamente, alcançar respostas definitivas, imutáveis e certas. Essa crítica à concepção tradicional da ciência também se reflete na visão de que o conhecimento científico exigiria que se reconhecesse a existência de uma "essência das coisas", conceito considerado, por ele, como significado de propriedades eternas e integralmente determinadas, prontas e acabadas, sem qualquer espaço para a interação do intelecto humano sobre a realidade[45].

2.2.1. A Ilusão de Certeza nas Ciências

Segundo a crítica, tais pretensões não representariam apenas tarefas árduas de serem executadas, mas representariam impossibilidades epistemológicas e práticas[46], tendo em vista a complexidade e a constante mutabilidade do mundo. Com efeito, GRECO ataca a ideia de que a ciência pode fornecer um método capaz de indicar respostas definitivas e imutáveis sobre o mundo, especialmente nas ciências humanas, onde a subjetividade e a contingência dos fenômenos são aspectos predominantes dessa área do conhecimento. Portanto, em sua análise crítica do método científico, ele coloca em questão as premissas que sustentam a própria possibilidade de se atingir alguma espécie de certificação definitiva de resultados (*i.e.*, certeza), sendo, pois, falsa a promessa de que a ciência forneceria um conjunto de técnicas habilitadas a controlar a realidade. O método que seria oferecido por essa ciência tradicional somente poderia fazer algum sentido se o mundo fosse, equivocadamente, compreendido como mecânico, determinista, estático e previsível[47]. Ocorre que, como

---

45 Interessante observar que o GRECO da "Norma Jurídica Tributária" – superado pelos seus escritos posteriores – chegou a defender precisamente a importância de se compreender a noção de essências para se fazer ciência: *"Definir significa indicar quais as características essenciais, tipificadoras de uma determinada coisa. Quer dizer, quais as qualidades que lhe dão individualidade em oposição aos demais seres. Definir um objeto é declarar aquilo que ele tem de essencial, ou seja, é dar sua essência, é dizer do objeto aquilo que ele é e o que o difere dos demais."* (GRECO, Marco Aurélio. **Norma Jurídica Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1ª edição, 1974, p. 26)

46 *"O futuro pode ser objeto de prognósticos e previsões, mas é IMPOSSIVEL emitir um juízo de certeza e segurança especialmente na área jurídica. Não consigo afirmar com certeza e segurança porque em relação ao futuro elas não existem em caráter absoluto. Para o futuro existem condições de previsibilidade, existem probabilidades, é possível projetar tendências, mas não é possível assegurar nem garantir."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 79)

47 *"A ideia de segurança e certeza para o futuro vinha de uma concepção de ciência objetiva que se apoiava na ideia de um mundo estático e determinista. Esta ideia de segurança certeza, que vinha de*

a realidade não se apresenta desse modo, essa metodologia deveria ser vista como falha e totalmente ultrapassada.

Assim, ao invés de procurar certezas, GRECO propõe que a ciência deva ser vista como um processo contínuo de questionamentos e de revisão das respostas provisórias alcançadas, em que a incerteza é parte integrante do próprio ato de conhecer. No lugar dessa busca pela certeza, GRECO defende uma ciência que reconheça a incerteza como parte de sua natureza, pois inexiste ordem absoluta no universo nem dimensão fixa dos fenômenos. Ele aponta que, ao contrário da ideia de uma metodologia objetiva, os fenômenos da realidade devam ser entendidos como dinâmicos, interdependentes e muitas vezes imprevisíveis.

A crítica de GRECO ao método científico tradicional é, portanto, uma crítica ao mito de certeza que essa abordagem científica promoveu. Para ele, segurança e certeza *"absolutas"* nunca existiram, pois o universo está em constante mutação e a realidade é sempre incontrolável pelos seres humanos[48]. Segurança e certeza, como valores absolutos, pertencem apenas ao passado, uma vez que o futuro está sempre aberto a novas possibilidades e a mudanças, condicionado a fatores imprevistos e a novas variáveis[49]. Assim, como o mundo não é estático, como o modelo científico clássico pretendia fazer parecer, a busca pela certeza não passaria de uma ilusão.

2.2.2. A falsa promessa de objetividade nas Ciências

Em segundo lugar, com a mudança pós-moderna no paradigma científico prevalecente, o conhecimento deixaria de ser completamente objetivo, pois a própria realidade que se pretende compreender não é ela, em si, objetiva[50]. Na verdade, passa-se a entender que qualquer dimensão do conhecimento científico estaria sempre envolvida em uma camada insuperável de subjetividade[51],

---

uma ciência e de uma filosofia deterministas, foi desmentida pela realidade porque o mundo está em mutação e a existência de sistemas onde do equilíbrio é algo sempre possível de ocorrer" Além disso, uma visão determinista que se apoia em 'verdades absoluta' e incontestáveis leva às maiores distorções, ..." (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 78)

48 *"Segurança e certeza como valores absolutos nunca existiram em momento algum da vida humana porque o universo está em permanente mutação, o universo é irreversível."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 78)

49 *"Segurança e certeza, portanto, só existem em relação ao passado porque este já aconteceu; mas não existem segurança e certeza absolutas para o futuro."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 78)

50 *"A mudança de paradigma está em perceber (e de fato está acontecendo) que o conhecimento está mudando de perfil; o conhecimento deixa de ser 100% objetivo, pois a realidade não é 100% objetiva."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 67)

51 *"Além disso como o processo de decisão e de interpretação envolve pessoas, integra também este fenômeno um certo grau de subjetividade nas avaliações e ponderações da realidade com reflexo no sentido*

não sendo possível separar o objeto de conhecimento da perspectiva pessoal do cientista, o qual será sempre o responsável pela construção social e histórica das conclusões produzidas pelo método científico, as quais, por sua vez, sempre estarão sujeitas a revisões e reinterpretações. A alegada objetividade científica, em última análise, não passa de uma capa que encobre um elemento subjetivo fundamental[52].

GRECO denuncia, pois, uma suposta falácia de que a ciência poderia ter a ambição de fornecer um conhecimento isento de subjetividade, capaz de garantir verdades *"absolutas"*, como se o cientista fosse capaz controlar a realidade, desvelando *"propriedades"* do mundo que estariam diante de si, prontas para serem descobertas[53]. Como já se viu, esse modelo de ciência estaria fundamentado na equivocada premissa de que o mundo era constante e previsível, baseando-se na ideia de que a realidade poderia ser completamente mensurada e quantificada, sem interferência de fatores subjetivos. Entretanto, essa concepção de ciência deixou de ser suficiente à medida que se tornou evidente, conforme alerta BAUMAN, que a realidade é fluida e sujeita a mudanças constantes[54].

Assim, considerando que toda ciência está, de alguma forma, inserida em um contexto humano e social, seria falsa tal pretensão de objetividade, devendo ser desconstruída e rejeitada tal visão metodológica.

2.2.3. Os reflexos da ciência tradicional no formalismo jurídico

Levando-se tais considerações ao contexto do Direito (e da sua metodologia), GRECO afirma que o jurista tradicional sempre foi chamado, especialmente pela doutrina tributária brasileira, a se posicionar de modo neutro diante do seu objeto de estudo[55], colocando-se distante do fenômeno jurídico,

---

e alcance dos conceitos utilizados no ordenamento positivo." (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 47)

52 *"Mas, em última análise, a alegada objetividade científica não passa de uma capa que encobre um elemento subjetivo."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 67)

53 *"...objetividade, a ciência era vista como uma ciência objetiva, que buscava a descoberta do conhecimento (como algo apreensível e de quase-propriedade do cientista), e importante instrumento de regulação da realidade, de controle sobre a realidade. Esta ideia de ciência partia da premissa da constância do mundo, ou seja o acontecido no passado se repetirá no dia seguinte; o que aconteceu ontem se repetirá amanhã."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 67)

54 *"O caráter fluido predomina, como mostra BAUMANN. (...) Nele, o conhecimento apresentava-se como se fosse totalmente objetivo, e excluía qualquer elemento subjetivo, pois a subjetividade contaminaria a 'ciência' que estava sendo desenvolvida."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 67)

55 GRECO reconhece que os operadores do direito tributário tradicionalmente receberão nas últimas décadas uma *"formação formalista"* em sua aprendizagem jurídica. (GRECO, Marco Aurélio. **Crise do**

assumindo, assim, como seu propósito científico a descoberta da "natureza" [56] jurídica das coisas[57]. Esse movimento provocaria uma obsessão por uma espécie de pureza do conhecimento, que acaba limitando a visão do Direito a um campo fechado, isolado, como se fosse possível compreender a complexidade dos fenômenos sociais a partir de uma visão meramente formal, rígida e estanque. Essa busca incessante por um *"objeto puro"* para a ciência do Direito seria, segundo GRECO, uma reminiscência do pensamento grego, o qual teria supostamente influenciado pensadores idealistas e racionalistas como DESCARTES e KANT[58], fornecendo, assim, a base teórica para uma concepção positivista de Direito[59], em que a normatividade delimitaria o único objeto a ser considerado[60]. Ocorre que a tentativa de o isolar de outras dimensões sociais e culturais não é apenas redutora, mas também irrealista, pois o objeto do Direito não pode ser abstraído de seu contexto, pois ele está

Formalismo no direito tributário brasileiro. Revista da PGFN. Brasília: Ano 1, Número 1, 2011, p. 09).

56 *"Esta postura foi altamente relevante para o progresso de várias ciências e para o surgimento da ilusão de que todas as questões do mundo poderiam ser resolvidas através de um conhecimento 'científico' (leia-se lógico, puro, objetivo, neutro). (...) Neste contexto, o cientista deveria apenas 'conhecer a obra de Deus'. Isto levou, mais tarde, a uma obsessão no conhecimento do 'ser', das coisas enquanto tal, e no dogma de que o cientista deveria colocar-se distante do objeto de estudo, numa posição neutra para que pudesse buscar descobrir a 'essência das coisas', tal como 'feitas'."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 17)

57 Novamente, mostra-se interessante o contraste dessa visão de GRECO, com a que ele próprio havia adotado no início da sua carreira acadêmica, *in verbis*: *"Existirão tantos tipos de objetos, quantos forem os tipos de essência. Daí ser quase que impossível, uma definição exata, correta, inquestionável de qualquer objeto, coisa ou ser. Isto é, ao mesmo objeto podemos, de acordo com a corrente que o interprete, achar essências diferentes para defini-lo. Diferente da definição é o conceito que consiste na representação mental de um determinado objeto, cuja definição indica seus traços típicos."* (GRECO, Marco Aurélio. **Norma Jurídica Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1ª edição, 1974, p. 27)

58 *"Esta é uma postura tipicamente 'grega' que encontrou seus arautos no racionalismo de Descartes, num idealismo que remonta a Kant e, mais recentemente, nos positivistas."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 25)

59 Tal viés teórico, como já destacado, esteve presente na primeira fase do pensamento de GRECO, o qual foi abandonado na sua etapa mais amadurecida: *"O sistema não é um objeto real ou uma qualidade da coisa, mas existe unicamente na mente do cientista que se utiliza dele como um método para estudo de uma determinada realidade."* (GRECO, Marco Aurélio. **Norma Jurídica Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1ª edição, 1974, p. 10)

60 Da mesma forma como biografado na Nota anterior: *"Ao cientista do Direito caberá, pois, descrever o objeto de sua ciência tal como ele é, vale dizer, um conjunto de comandos, prescrições e autorizações. Assim, diversamente do direito positivo, que possui caráter prescritivo (é um dever-ser, portanto encontrando-se no plano da vontade e não do conhecimento), a ciência do Direito é descritiva desse objeto consistente de prescrições, comandos e autorizações. O cientista unicamente dá uma formulação sistemática ao amontoado de normas que se apresenta ao seu conhecimento. Ao elaborar seu trabalho, o cientista deve cifrar-se ao seu dado fundamental, sem se preocupar com qualquer outra circunstância mesmo que pareça, ao senso comum, da maior relevância."* (GRECO, Marco Aurélio. **Norma Jurídica Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1ª edição, 1974, p. 17)

umbilicalmente conectado com as realidades sociais e humanas[61] que são, por sua própria natureza, imprecisas e mutáveis[62].

A partir dessa postura idealista e racionalista, os teóricos do direito passaram a enxergar o método dedutivo, comum nas Ciências Exatas, como o único adequado para o Direito, um campo social profundamente humano e dinâmico[63]. No entanto, a aplicação de métodos científicos projetados, exclusivamente, para as ciências exatas ao serem utilizados para explicar fenômenos jurídicos fez com que se instaurasse um *"culto desmesurado à lógica formal e à racionalidade da construção dedutiva"*[64], o que revelaria a limitação dessa visão de cientificidade. A ciência do Direito não pode ser reduzida a um modelo formalista e lógico[65], como supostamente teria sugerido a tradição aristotélica, pois ela lida com questões imprecisas, com interesses e valores conflitantes, que não podem ser resolvidos por fórmulas normativas rígidas ou métodos dedutivos aplicados a um objeto fixo e inalterável[66]. A própria vida social é imprevisível e complexa, e, portanto, o Direito deve ser tratado de forma mais flexível, sem se prender à busca por uma *"verdade absoluta"* ou uma *"lei universal"*[67].

---

61 *"A utilidade deste modelo é inegável, pois permite sistematizar o debate, da perspectiva formal e da hierarquia das normas... Mas trata-se de modelo insuficiente, pois a realidade jurídica e o fenômeno tributário não se esgotam nestes aspectos. Fatos e valor também compõem a experiência jurídica."* (GRECO, Marco Aurélio. **Crise do Formalismo no direito tributário brasileiro**. Revista da PGFN. Brasília: Ano 1, Número 1, 2011, p. 12)

62 *"A busca desta 'cientificidade' apoiada num racionalismo exacerbado, chegou em certos momentos a ofuscar as razões pragmáticas da existência da tributação, para deslocar o debate para a fixação de um objeto exclusivo, dentro do qual outras pessoas não poderiam se pronunciar por não serem 'cientistas do Direito'. (...) Ou seja, a racionalidade e a objetividade que informaram o desenvolvimento das ciências caras foram transplantadas para uma ciência eminentemente social como é a do Direito..."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 26)

63 *"Esta idéia de dar cientificidade ao estudo do Direito, sob a luz de um racionalismo de cunho idealista e feição eminentemente positivista, levou a supor que o método desta ciência seria, fundamentalmente, um método dedutivo (semelhante ao adotado em várias Ciências Exatas e superiormente exposto nos estudos de Aristóteles)."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 27)

64 GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 27.

65 Precisamente essa seria a visão defendida por GRECO na sua primeira fase, hoje certamente abandonada: "Uma ciência que procure ser eminentemente jurídica deverá atender ao postulado indicado pela Teoria Pura do Direito, qual seja o da eliminação de todo e qualquer estudo que não leve em conta exclusivamente a norma jurídica, afastando-se, pois, qualquer consideração de caráter sociológico, ideológico etc." (GRECO, Marco Aurélio. **Norma Jurídica Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1ª edição, 1974, p. 14-15)

66 GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da Tributação: uma visão funcional**. Rio de Janeiro: Forense, 2ª edição, 2007, p. 127.

67 *"Esta visão "científica pura" retira do Direito e que ele tem de mais típico, qual seja, regular a vida humana com as suas imprecisões, sua imprevisibilidade, complexidade de valores e interesses, como se*

Por fim, no campo do Direito, essa busca por cientificidade e objetividade teria levado a uma espécie de obsessão por certeza e segurança. GRECO critica essa visão dogmática, pois ela desconsidera a complexidade e a imprevisibilidade da vida social ao tentar aplicar modelos de *"certeza"* e *"segurança"* que seriam exclusivos das ciências naturais a um campo que lida com questões valorativas, indeterminadas e sempre submetidas a reinterpretações. Por essa razão, em substituição a esse modelo tradicional, os conceitos de certeza e de segurança jurídicas deveriam ser ressignificados, de modo a serem compreendidos de forma pragmática, como algo que é sempre objeto de construção diante de cada caso concreto de acordo com a perspectiva do aplicador[68], tendo em vista um processo de interpretação casuístico, adaptável ao contexto social em constante mudança[69].

Por tudo isso, seria inadequada a tentativa de transposição dos métodos dessas ciências exatas para as sociais – especialmente o Direito –, pois o fenômeno jurídico jamais poderia ser tratado como um mero sistema fechado e estático de comandos vinculantes a serem depurados, em termos lógicos e formais, pelo intérprete[70]. A vida social, os conflitos de valores e os interesses humanos seriam elementos imponderáveis, o que deveria levar o operador do direito a ver o sistema jurídico como incapaz de alcançar certezas, cabendo a ele abraçar essa complexidade e a incerteza inerente à realidade social[71].

Em suma, GRECO propõe uma revisão crítica da ciência tradicional e do método científico no campo do Direito, questionando a pretensão de objetividade absoluta e a busca pela certeza total. A realidade é dinâmica e multifacetada, e a ciência do Direito deve refletir essa complexidade, tratando as questões jurídicas com mais flexibilidade e abertura para a interpretação, sem

---

fosse possível trazer para dentro das paredes de um "laboratório a própria vida em sociedade." (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 28).

68 *"Segurança e certeza dependem do modo pelo qual o ordenamento jurídico é compreendido e aplicado, ou seja, do modo como nos posicionamos perante ele."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 78)

69 *"Na medida em que a norma jurídica é em certa medida "construída" no caso concreto e visando o futuro, o fenômeno jurídico moderno passa a conviver - como algo que lhe é ínsito - com um certo grau de incerteza e de insegurança, pois não é possível, previamente à tomada da decisão, saber com total exatidão qual será a decisão tomada e os efeitos que dela advirão."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 47)

70 *"O debate tributário ... deixou de ser um debate formal. Não se trata de prevalência da substância sobre a forma, mas de coexistência; não se trata de sobrepor, mas de compor valores."* (GRECO, Marco Aurélio. **Crise do Formalismo no direito tributário brasileiro**. Revista da PGFN. Brasília: Ano 1, Número 1, 2011, p. 16)

71 *"Segurança e certeza não estão, portanto, no sistema jurídico considerado em potência (em abstrato); segurança e certeza são construídos pragmaticamente em ato hic et nunc pelos operadores do Direito."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 30)

se prender a modelos rígidos e deterministas. O futuro, tanto no âmbito das ciências quanto no do Direito, não pode ser previsto com certeza, mas deve ser entendido dentro de um contexto de probabilidades e tendências, sempre aberto à mudança e à evolução.

2.3. O Problema da Verdade nas Ciências Exatas e Humanas

Há um último aspecto da crítica de GRECO à ciência tradicional que merece destaque, tendo em vista o impacto e a influência que esse exerce na compreensão do fenômeno jurídico. Trata-se das suas reflexões epistemológicas sobre a teoria da verdade e as suas diferentes formulações. Isso porque, para GRECO, partindo-se dos pressupostos já explorados nos tópicos anteriores, tanto nas ciências exatas, quanto nas ciências humanas, esse conceito seria altamente problemático.

Nas ciências exatas, embora se consiga chegar a soluções mais acuradas para muitos problemas, essas soluções seriam, em última instância, dependentes de modelos simplificados que não conseguem capturar toda a complexidade da realidade. Nesse campo, o esforço de se buscar a verdade seria facilmente manipulado por meio de teorias abstratas e artificiais, as quais jamais estariam imunes à revisão constante das suas respostas. Por isso, mesmo nas ciências exatas, tradicionalmente vistas como capazes de oferecer certezas *"absolutas"*, ainda haveria espaço para uma relativização no conceito de *"verdade"*. Aliás, para GRECO, mesmo a física não mais poderia ser considerada uma ciência *"exata"* no sentido de prever com total precisão as causas e os efeitos dos fenômenos naturais. Isso porque a física contemporânea (*i.e.*, teoria da relatividade, mecânica quântica, física nuclear etc.) conviveria com a incerteza, a imprevisibilidade e a irreversibilidade dos processos naturais, representando, como já se viu neste estudo, a necessária ruptura com a visão clássica de uma ciência determinista, capaz de prever o futuro com base em leis imutáveis[72].

Já nas ciências humanas, a noção de verdade seria algo ainda mais vago e obscuro, uma vez que as questões sociais dependeriam integralmente de interpretações, as quais, por sua natureza, são plurais e sujeitas a contextos históricos e culturais. A verdade é ainda mais fluida e relativa[73], sendo frequentemente subjetiva e dependente de contextos históricos e culturais. No campo da

---

[72] *"A própria Ciência Exata sofreu uma alteração profunda. Antes, ela elaborava a partir de certezas, fenômenos previsíveis e formalmente reversíveis, pois de caráter atemporal. Hoje ela não é mais exata. Hoje ela convive com a incerteza, com um certo grau de imprevisibilidade e com a irreversibilidade resultante do fluir do tempo."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 35)

[73] *"Isto implica uma relativização do conceito de verdade na Ciência do Direito, o que tem preocupado inúmeros estudiosos, pois importaria em questionar a própria natureza 'científica' da Ciência do Direi-*

Ciência do Direito, GRECO argumenta que a tentativa de classificar as proposições jurídicas como *"verdadeiras"* ou *"falsas"* é inadequada e redutora. Em vez disso, é mais apropriado avaliar a coerência das afirmações ou decisões com os pressupostos de partida[74]. Essa relativização do conceito de verdade seria um ponto fundamental no pensamento jurídico contemporâneo, o qual questiona a própria natureza *"científica"* do Direito, na medida em que o operador do direito não poderia almejar definir uma verdade única e universal, mas sim deveria se preocupar com a construção de significados a partir de um processo interpretativo que permitirá a ele tomar uma decisão. Assim, GRECO se alinha com filósofos como VIEHWEG[75], que propõem uma reformulação da ciência jurídica, sugerindo que esta deva se voltar para o futuro, em vez de se restringir a um olhar fixo sobre o passado.

GRECO defende, pois, que, ao menos no plano teórico, não haveria apenas uma concepção de verdade, mas três tipos de verdade, cada uma com suas próprias características[76]:

> *1. Verdade Revelada*, a qual está intimamente ligada à fé religiosa, possuindo conteúdo *"absoluto"* e imutável e estaria contida em textos sagrados, tal como a Bíblia ou o Corão. Essa concepção de verdade seria aquela adotada por seguidores de uma determinada religião ou mesmo utilizada para fundamentar a estruturação de sistemas jurídicos teocráticos em que as normas jurídicas derivam seu conteúdo diretamente da revelação divina. Em razão dessas características, esse tipo de verdade não teria qualquer relação com a lógica científica, estando inserido no campo da simples crença religiosa, sempre dependente da aceitação dogmática de um conjunto de proposições de fé.
> *2. Verdade Descoberta*, a qual estaria associada ao modelo científico tradicional. Tal concepção dependeria de algo que já existisse na natureza, ou seja, coisas dotadas de uma essência, de modo que o objetivo da atividade

---

to, já que não se dirigiria à 'busca da verdade'." (GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da Tributação: uma visão funcional**. Rio de Janeiro: Forense, 2ª edição, 2007, p. 7)

74 *"Só nos parece pertinente dizer que determinada afirmação doutrinária ou decisão de um tribunal é coerente, ou não, com os pressupostos de que parte, sendo impossível aplicar-lhe os qualificativos de 'verdadeira' ou 'falsa'."* (GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da Tributação: uma visão funcional**. Rio de Janeiro: Forense, 2ª edição, 2007, p. 6)

75 *"A partir dai, Viehweg constata que a Ciência do Direito tem sido uma ciência com orientação para o passado e, por isso, restritiva, sugerindo, então, que se inverta o processo investigativo de modo a partir de dentro para fora do fenômeno, e não do exterior para o interior. Com isto, ao adotar um raciocínio zetético, teríamos uma Ciência do Direito voltada para o futuro e não restritiva."* (GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da Tributação: uma visão funcional**. Rio de Janeiro: Forense, 2ª edição, 2007, p. 7)

76 GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 31-33.

científica envolveria o desvelar determinadas qualidades ou propriedades fixas, as quais estariam prontas e acabadas para serem destrinchadas pelo intelecto do cientista. Diante disso, a sua tarefa seria a de apenas encontrar, passivamente, essa verdade por meio da observação e análise de fragmentos da realidade. Essa seria a concepção típica de verdade nas ciências exatas, onde, ao identificar propriedades universais e constantes do mundo natural, o cientista se aproxima de uma verdade *"absoluta"*, *i.e.*, da realidade objetiva, independente da subjetividade humana.

3. Verdade Construída seria aplicável às ciências humanas em geral. Esta concepção de verdade não tocaria em objetos absolutos nem imutáveis, pois pressupõe que ela somente pode ser alcançada por meio de uma construção social e interpretativa[77], resultante de interações livres e intersubjetivas dentro de um determinado contexto. Essa verdade seria, pois, relativa e contextual, ou seja, dependente do ponto de vista adotado e dos parâmetros de observação definidos por quem a interpreta[78]. Essa seria, pois, a noção de *"verdade"* relevante quando o aplicador do direito interpreta um texto legal ou chega a uma decisão judicial, na medida em que ele não está descobrindo, de modo passivo, uma verdade objetiva já cristalizada no sistema jurídico, mas construindo uma interpretação com base em seus valores e nos diferentes contextos de aplicação do direito. Nesse sentido, a verdade jurídica seria variável, dinâmica e sempre sujeita à revisão.

A partir dessa tripartição no conceito de verdade, pode-se presumir, tendo em vista toda a crítica à ciência tradicional desenvolvida por GRECO, que a única concepção aceitável para ele seria a de *"verdade construída"*, a qual precisamente não permite reduzir a busca ao verdadeiro como sendo uma questão formal, objetiva ou de simples *"certo ou errado"*. Precisamente por isso, o Direito deve ser avaliado em termos de coerência, proporcionalidade e racionalidade, sem pretender alcançar uma *"verdade absoluta"* sobre os fenômenos jurídicos. A ideia de que o Direito deveria buscar uma verdade única e imutável seria apenas uma herança do ultrapassado racionalismo positivista, que vi-

77 *"...a realidade deixou de ser uma realidade posta, para ser uma realidade 'a ser posta', uma realidade 'a ser construída'."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 38)

78 *"É a verdade que nasce do processo de interação entre as pessoas a partir de um determinado quadro referencial! E a verdade aceita pelas pessoas num determinado contexto e a partir de certos critérios de relevância ou parâmetros de observação. Vale dizer, admitido certo ponto de vista ou aceita determinada premissa as demais afirmações poderão ser consideradas verdadeiras ou falsas sob tal ótica. Neste sentido é uma verdade 'relativa', pois só pode ser aferida dentro de contexto em que se insere."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 31)

sava a um modelo de ciência que excluía qualquer subjetividade ou contexto[79]. Ele defende que, em vez de buscar um conceito rígido de verdade, deveríamos adotar uma abordagem mais flexível e aberta, que reconheça a pluralidade de interpretações e os contextos variados em que as questões jurídicas se inserem. O Direito, portanto, não pode ser entendido como uma busca por uma verdade definitiva e imutável, mas como um campo de livre reflexão e construção de significados que são, invariavelmente, temporários e contingentes[80].

Em suma, o conceito de verdade nas ciências, especialmente nas ciências humanas, deve ser entendido como algo dinâmico, relativo e contextual, em oposição à ideia de uma verdade dita *"absoluta"* e imutável. Isso implica uma modificação profunda na maneira como entendemos as ciências, tanto as exatas, quanto as humanas, desafiando a ideia de certeza *"absoluta"* e trazendo para o universo jurídico a incerteza e o convívio de perspectivas plurais sobre o mundo[81].

3. A REVOLUÇÃO CIENTÍFICA PÓS-MODERNA DEFENDIDA POR GRECO

Exposta a crítica de GRECO à chamada ciência tradicional, cabe, agora, sintetizar os principais aspectos da Revolução científica pós-moderna que,

---

79 Neste ponto, é interessante notar – principalmente para nossa reflexão crítica posterior – que, mesmo GRECO da sua primeira fase, da Obra *"Norma Jurídica Tributária"*, ou seja, ainda apegado ao Positivismo Jurídico, já defendia o relativismo no conceito de verdade quando aplicado à Ciência Jurídica: *"... somente à proposição são aplicáveis os adjetivos verdadeira ou falsa, pois somente a ciência do Direito aplicam-se os princípios lógicos. À norma só se aplicam os adjetivos válida ou inválida', não sendo cabível falar em raciocínio lógico nesse plano, a não ser como reflexo do aplicado no campo da ciência."* (GRECO, Marco Aurélio. **Norma Jurídica Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1ª edição, 1974, p. 21) Portanto, não parece ser correta a afirmação de que o racionalismo positivista teria sido a postura teórica do passado a defender a existência de verdades universais que necessitariam ser captadas pelo Direito, na medida em que, uma intepretação mais fiel ao Positivismo Jurídico de KELSEN, inclina-se a vislumbrar nele firmes traços claros de não cognitivismo, de relativismo moral e de subjetivismo (sobre o ponto, vide o nosso **Metaética e Fundamentação do Direito**. Porto Alegre, Almedina, 2ª edição, 2021).

80 *"Na medida em que a norma jurídica é em certa medida "construída" no caso concreto e visando o futuro, o fenômeno jurídico moderno passa a conviver - como algo que lhe é ínsito - com um certo grau de incerteza e de insegurança, pois não é possível, previamente à tomada da decisão, saber com total exatidão qual será a decisão tomada e os efeitos que dela advirão. Além disso como o processo de decisão e de interpretação envolve pessoas, integra também este fenômeno um certo grau de subjetividade nas avaliações e ponderações da realidade com reflexo no sentido e alcance dos conceitos utilizados no ordenamento positivo."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 47)

81 *"Nem mesmo as ciências físicas asseguram certeza, segurança e previsibilidade absolutas, como imaginar que algo criado pelo Ser humano possa se revestir dessas qualidades?"* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 46)

egundo ele, representaria a superação e correção de rota do antiquado modelo teórico clássico, o qual acreditaria em essências, verdade, certezas e outros dogmas científicos equivocados ou exagerados. Conforme já demonstrado, essa revolução científica se baseia na valorização da complexidade e da natureza totalmente mutável da realidade, o que exige abraçar a incerteza e a provisoriedade das respostas e conclusões científicas, rejeitando-se, de outro lado, a possibilidade de se atingir algum tipo de conhecimento objetivo e certo[82].

Com efeito, se na primeira parte deste capítulo identificamos as críticas de GRECO à ciência tradicional, cabe, na segunda, detalhar os elementos que formam a revolução paradigmática[83] que se afasta da busca pela certeza e da rigidez das abordagens causais, de modo a melhor se adaptar às incertezas, às oscilações e às complexidades do mundo moderno. Essa mudança de paradigma é, em sua visão, crucial para a correta compreensão dos fenômenos sociais e jurídicos, os quais não podem ser reduzidos a uma sequência linear de causas e efeitos. GRECO propõe, portanto, uma reinterpretação do Direito, o qual deve substituir o modelo de subsunção por uma abordagem mais dinâmica e aberta, voltada para uma perspectiva do futuro, dinâmica e tolerante a desvios e transformações[84]. A partir dessa visão, deve ser abandonada a obsessão por se querer antecipar o conteúdo exato de uma decisão jurídica antes de sua prolação, pois o Direito seria uma atividade – mais próxima daquela de natureza artística – que exige uma constante construção do sentido a ser incorporado em decisões jurídicas concretas, sendo sempre permeável a variações e imprecisões, fruto das manifestações subjetivas do intérprete[85].

---

82 *"Não parece correto fazer afirmações do tipo: 'Esta decisão está errada', 'o entendimento correto é este' etc. pois os conceitos de certo e errado estão ligados à possibilidade de verificação concreta da adequação do conceito formulado ao objeto a que se refere. Para isto ser possível é necessário existir concordância quanto ao próprio objeto referido."* (GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da Tributação: uma visão funcional**. Rio de Janeiro: Forense, 2ª edição, 2007, p. 05)

83 *"Estamos vivendo uma mudança de paradigmas"*. (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 66)

84 *"Realmente, na medida em que o ordenamento é permanentemente construído pelas decisões concretas, antes delas não é possível afirmar categoricamente qual será o seu teor, embora se espere que elas não se desviem demasiadamente de determinado norte. A possibilidade e a frequência dos desvios são incontestes e assumidas como elemento natural ao Direito."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 48)

85 *"Segurança e certeza (que, em última análise, envolvem a justiça do ordenamento) não são pressupostos nem condições de possibilidade do direito positivo; segurança e certeza (e justiça) são objetivos a serem perseguidos na sua aplicação. Certeza (justiça) e segurança não são características ou dados imanentes ao texto, são, isto sim, objetivos a serem buscados na e pela sua aplicação. Além disso, se alguma certeza ou segurança existiram (antes da prolação da decisão), estas existirão na medida em que houver sintonia entre os valores definidos pelo prolator da decisão e uma determinada alternativa de resposta. Não é o texto que dá certeza e segurança, mas o modo pelo qual ele é visto.*" (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 81)

Para um detalhamento mais preciso dessa proposta de modelo cognitivo aplicável ao Direito, é necessário melhor compreender-se *(i)* a natureza totalmente mutável e dinâmica da realidade, *(ii)* as características da Lógica *Fuzzy* sugerida por Susan Haack, e *(iii)* a dimensão criativa, contingente e funcional dessa nova concepção de empreendimento científico.

3.1. Uma Realidade em Constante Mutação: O Mundo de Heráclito revivido

Um primeiro pressuposto teórico adotado por GRECO afirma que a realidade está em constante mudança e transformação, devendo o cientista (e o operador do direito) adotar uma visão dinâmica do mundo, a qual aceitaria, de modo natural, que todos os fenômenos são sempre fluídos e mutáveis[86]. Essa visão do mundo, claramente inspirada na Teoria do *"panta rei"* de HERÁCLITO[87], rejeita a ideia de um universo estático, com leis constantes e guiado por padrões de previsibilidade, de modo que a ciência necessita ser capaz de acompanhar essas mudanças constantes e se adaptar a tais oscilações.

Esse mundo heraclitiano que é o objeto de conhecimento pela ciência, mesmo que não se paute na constância e na estabilidade dos fenômenos naturais – o que poderia ser compreendido como um defeito ou um problema por quem não compartilha dessa visão –, teria, para GRECO, a vantagem de permitir uma abordagem mais flexível e interconectada com as dimensões contingentes e oscilantes dessa mesma realidade. Por essa razão, a mutabilidade constante que direciona o mundo, além de acabar com uma ilusão de certeza e segurança falsamente prometida por aquele padrão científico considerado ultrapassado, ainda traria algo de positivo para aquele cientista que assumisse consciência desse novo modelo de ciência, na medida em que garantiria um avanço na nossa capacidade cognitiva do real, pois permitiria que, finalmen-

---

86 *"Se quisermos levar ao extremo, podemos dizer que certeza e segurança só existem de que tudo está em permanente mudança. Porém, para que lado, de que maneira e em que dimensão, isto não é possível afirmar. (...) Vivemos uma permanente construção da realidade o que, em última análise, implica estar aberto a uma permanente reconstrução do próprio modelo teórico."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 81)

87 O famoso filósofo grego pré-socrático é conhecido pela ideia do *"panta rei"*, significando *"tudo flui"* ou *"tudo muda"*, de acordo com a qual o mundo está em constante transformação, nada existindo na realidade que poderia ser compreendido como imutável. Na verdade, de acordo com tal visão, o movimento de mudança seria o único elemento constante na natureza. Aliás, a renomada frase de Heráclito (*"Ninguém pode entrar duas vezes no mesmo rio, pois quando nele se entra novamente, não se encontra as mesmas águas, e o próprio ser já se modificou."*) aparentemente serve de inspiração ao nosso Autor quando esse defende que: "*Portanto, o que vai acontecer amanhã será diferente de ontem. Para usar uma frase feita 'a mesma água não passa duas vezes debaixo da mesma ponte'; o rio não é igual ao instante passado, ele sempre muda?"* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 78)

te, nos déssemos conta da verdadeira natureza complexa, oscilante e fluida da nossa realidade. Dito de modo mais simples, de nada adianta um projeto científico que promete certeza e segurança, se esses resultados não passam de desejos iludidos e inalcançáveis, já que a realidade é integralmente dinâmica e está em perpétuo movimento de mutação, motivo pelo qual o mais adequado será simplesmente aceitar esse estado de coisas como um dado (imutável?) da natureza e teorizar em cima da insegurança, da incerteza e das eventuais incoerências das conclusões alcançadas.

Como não poderia deixar de ser, tais pressupostos também se refletem sobre a Ciência do Direito, a qual assume que o conteúdo dos enunciados normativos que formam o nosso Sistema Jurídico não é composto por conceitos estanques, fechados e imutáveis. Esses elementos normativos devem, na verdade, ser interpretados como tendo sentido aberto e em constante mutação, o que permite a revisão do seu significado a qualquer momento pelo próprio intérprete e aplicador do direito, independentemente de qualquer atuação concreta por parte do Constituinte ou do Legislador. Por isso, a visão dogmática e dedutiva do Direito, que pressupõe uma realidade rígida e estanque, não mais se sustenta em um mundo que se transforma a todo instante, de modo que o Direito deve passar a ser entendido como um sistema poroso e sujeito às influências externas que sempre estão em evolução[88], a fim de se manter relevante e eficaz, permitindo ao intérprete uma abordagem flexível que acompanhe as mudanças sociais, econômicas e culturais[89].

Além disso, o Direito deve ser entendido como um campo cognitivo em que não se busca mais a explicação mecânica da relação de causalidade que produziu os fenômenos jurídicos, mas sim que prioriza a efetivação ótima dos valores e dos fins que justificam os reais objetivos que estão por trás de um comportamento típico descrito em uma lei formal[90]. Isso significa que o foco

---

88 *"Destarte, e como corolário do que se viu, ressurge a afirmação - agora mais fortalecida - de que, na realidade, o Direito e a Ciência do Direito, serão sistemas (se o forem) abertos às influências e condicionantes do seu mundo circundante integrado pelo social, pelo econômico, antropológico, histórico etc. e uma ciência jurídica para se encontrar à altura das mutações que ocorrem nesses campos, deve ter a aptidão de aceitar a reformulação de suas premissas e, portanto, assumir impostação zetética e não dogmática."* (GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da Tributação: uma visão funcional**. Rio de Janeiro: Forense, 2ª edição, 2007, p. 132)

89 *"O modelo de abordagem problemático parece-nos ser aquele que melhor instrumenta o jurista no desempenho de sua atividade, pois com ele se apreende a realidade em toda a sua complexidade, permitindo a busca de soluções à altura das dificuldades, mutações e exigências de uma sociedade que, dia a dia, faz solicitações que demandam respostas mais rápidas e abrangentes em função de situações mais complicadas."* (GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da Tributação: uma visão funcional**. Rio de Janeiro: Forense, 2ª edição, 2007, p. 54)

90 *"Outra mudança resulta do fato de que passou a ser dada relevância não tanto à causa dos fenômenos, mas fundamentalmente aos fins visados com a conduta exigida."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 37) Interessante lembrar

não está mais no que ocorreu, mas no que se pretende alcançar, o que coloca em movimento o fenômeno jurídico com um olhar para o futuro e não, de modo retrógrado, com os fatos sociais que já ocorreram. O Direito, portanto, passa a ser um campo de construção da realidade, e não simplesmente uma reação aos acontecimentos passados[91].

Como GRECO observa, a mudança é o que gera o Direito, e não mais a constância. Esta visão de um Direito dinâmico, em constante transformação, também implica uma certa instabilidade, que se torna natural à medida que o Direito responde às mutações sociais e às necessidades emergentes. Essa ideia está em linha com a reflexão de Axel KAHN, que questiona o porquê de um fenômeno, considerando que, em muitas situações, o problema central não é entender o que aconteceu, mas sim o que não aconteceu, reconhecendo que a mudança é inerente à natureza humana[92].

No Direito Tributário, tal percepção da realidade, ao estilo de HERÁCLITO, exige que se abandone (ou, no mínimo, se mitigue com vigor) a ideia de legalidade estrita[93], da tipicidade cerrada, da competência tributária consagradoras de conceitos determinados e das limitações constitucionais ao poder de tributar, enquanto proteções individuais[94] inegociáveis que não podem estar submetidas aos interesses políticos e fiscais de cada momento. No seu lugar, a nova compreensão do mundo, com o fluxo da perpétua mutação da realidade

---

que GRECO, em sua primeira fase, ainda apegado ao pensamento kelseniano, chegou a defender precisamente o oposto: *"as finalidades, fins, receptividade, função etc., da norma, não devem preocupar o cientista do Direito, mas sim o político, o sociólogo ou o historiador. Daí por que a afirmação, retro - de que o Direito é um instrumento de regulação do comportamento humano - refoge ao campo próprio da ciência do Direito, por referir-se não à norma em si, mas à utilização que dela é feita."* (GRECO, Marco Aurélio. **Norma Jurídica Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1ª edição, 1974, p.16)

91 *"O Direito resulta de uma escolha. Ele não é mais (aqui está a grande diferença) o produto do passado, não é o produto de como as coisas eram, ou seja, o Direito não é Direito porque as coisas vêm sendo assim. Passa-se a não olhar para o passado, começa-se a olhar para o futuro. Direito passa a ser visto não apenas como a consagração do passado no presente (constância), mas também como a adoção no presente de um preceito novo, diferente do existente, em função do futuro (mudança)."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 45)

92 *"Como expõe com singeleza Axel KAHN, em muitos campos da experiência humana, diante de determinado evento que causa espanto, a pergunta fundamental a ser feita não é 'por que?', mas sim 'por que não?'. Admitir (mudança) como elemento inerente à vida é reconhecer nosso caráter verdadeiramente humano."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 48)

93 *Nesse contexto, vigorava a "visão que prestigia uma liberdade absoluta do contribuinte...", de modo que restrições "a essa liberdade só poderiam advir de lei expressa que vedasse certo comportamento". Impera a "idolatria da lei".* (GRECO, Marco Aurélio. **Crise do Formalismo no direito tributário brasileiro**. Revista da PGFN. Brasília: Ano 1, Número 1, 2011, p. 14)

94 "*O formalismo fiscal prestigia os valores protetivos do Estado de Direito (legalidade, tipicidade, anterioridade, irretroatividade e assim por diante)."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 77)

que lhe é próprio, faz com que o tributarista adote noções inovadoras, tal como a legalidade flexível, a tipologia aberta[95], a noção de competência tributária como consagradora de conceitos implícitos, adaptáveis às circunstâncias ou mutáveis por ato de interpretação[96], bem como os princípios tributários que não servem mais para colocar freios no exercício de poder de tributar[97], mas servem como instrumentos operacionais do próprio Estado que lhe concedem prerrogativas de ampliação e aprimoramento[98] da sua capacidade de arrecadação[99] para melhor efetivar direitos sociais e concretizar todo e qualquer objetivo constitucional[100].

---

95 "*Na alternância entre mudança e permanência, aparece um grande desafio que é a ideia de tipicidade. No início, afirmei que a sociedade clássica caracterizava-se pela constância. As relações tinham certa feição e, por serem assim, a norma adequada era aquela. Isto conduzia a uma visão da tipicidade segundo a qual os tipos estavam definidos pela norma e, desta forma, consolidavam-se, tornavam-se constantes. Observe-se que a História não mostra posturas apenas dessa feição, mas também outra segundo a qual a norma pode vir da mudança e para determinada finalidade. Sendo assim, como fica a ideia de 'tipo'? O tipo é expressão do passado? O tipo que estava incorporado na norma nascida numa sociedade clássica era apenas a fotografia do passado e do conhecido. Então, numa visão que estou chamando aqui de moderna (ou pós-moderna),...seria o tipo algo sólido ou fluído?"* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 53-4)

96 "*Direito não é simples arquitetura de conceitos, como em última análise propugnava a jurisprudência dos conceitos, nem é mero instrumento de consagração e proteção de interesses, como resultava da jurisprudência dos interesses, mas sim o meio para a viabilização concreta de valores básicos da pessoa humana e do seu convívio em sociedade."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 56)

97 "*Esta característica vai, também, influenciar o debate sobre os princípios constitucionais em matéria tributária, pois se a tributação é vista como agressão, 'princípio' tributário será a previsão que integrar o núcleo essencial da proteção que deve ser assegurada ao contribuinte. Por isso..., legalidade, anterioridade e irretroatividade foram consideradas 'princípios' da tributação, enquanto que na Constituição de 1988 eles são tratados como 'limitações ao poder de tributar' e não mais como 'princípios'.* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 42)

98 "*A consequência é a revitalização dos princípios éticos, ao lado das condutas típicas. (...) Não podemos andar cegamente na direção de um princípio apenas, mas na direção de vários, e o que vai determinar a faixa de certeza e de flexibilidade serão estes princípios. É claro que não existe uma linha divisória precisa. Não se trata mais de um "sim ou não". A exposição que acabo de fazer nos leva a uma faixa delimitada pelo "pode ser que sim" e pelo "pode ser que não" às vezes até provocada pela pergunta instigante: e por que não? (Why not?)."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 57)

99 *"...a tributação não precisa ser a melhor possível da perspectiva solidária, mas não pode conter preceitos que contrariem o valor solidariedade. Por si só, isto é suficiente para aparelhar um critério de avaliação da constitucionalidade das leis tributárias sempre que disserem respeito a figuras ou temas que envolvam a solidariedade social."* (GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade social e Tributação**. In. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 182)

100 "*Esta mudança de direção, que vem ocorrendo aos poucos, leva a um confronto entre o que se poderia denominar de formalismo fiscal e realismo fiscal que são o produto das duas concepções mencionadas. O realismo fiscal prestigia os valores sociais (capacidade contributiva, isonomia, solidariedade, fraternidade, participação no custeio do serviço público e assim por diante)."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 77)

Com efeito, deve-se concluir que a compreensão do direito como um fenômeno integralmente mutável e dinâmico não é algo apenas acidental nem esporádico no pensamento de GRECO, mas representa pressuposto fundamental do conceito de ciência que adota, sendo que isso representa uma derivação intencional e consciente da sua visão acerca da natureza da nossa realidade. Tal ponto de partida, por certo, se reflete no modo como teremos que reinterpretar a relação entre Fisco e contribuinte, mesmo que isso exija uma profunda revisão em conceitos básicos do Direito tributário brasileiro (*e.g.*, competência tributária, legalidade, isonomia, capacidade contributiva, autonomia contratual e limites ao exercício de poder), bem como uma completa readequação nas expectativas dos particulares e dos operadores do direito no que tange a questões de segurança jurídica e de respeito incondicional a garantias individuais consagradas na Constituição que, no modelo científico anterior, se presumia possuíssem maior grau de densidade protetiva.

3.2. A Adesão à Lógica *Fuzzy*: A aceitação de resultados incertos e indeterminados

Para se adequar à perspectiva de um mundo dinâmico, GRECO defende a adoção de um novo modo de captar e minimamente compreender essa nossa realidade, por natureza, mutável e oscilante, de modo que propõe seja a lógica clássica – formalista, estanque, fechada em si etc.– substituída pela chamada *fuzzy logic* (*i.e.*, lógica difusa ou desviante), tal como proposta pela filósofa inglesa Susan HAACK em seu livro *Deviant Logic, Fuzzy Logic: Beyond the Formalism*, de 1974 (reeditado em 1996)[101]. HAACK é, pois, invocada como a defensora da ideia de que há uma relatividade imanente ao processo científico, em que nenhum enunciado pode ser considerado, definitivamente, verificável ou falsificável pela experiência, estando, assim, todo conhecimento sujeito à constante revisão, já que novas experiências e evidências sempre irão surgir[102]. Essa inovadora abordagem ao pensamento lógico permitiria, segundo o nosso homenageado, lidar com a imprecisão e a incerteza que molda a nossa realidade, rejeitando, de outro lado, a dicotomia ilusória entre verdadeiro e falso, de

---

[101] HAACK, Susan. **Deviant Logic, Fuzzy Logic: Beyond the Formalism**. Chicago: University of Chicago Press, 1996.

[102] *"Susan Haack sobre o pensamento científico em geral, resumidas em quatro afirmações que, embora apresentem um certo radicalismo de postura, bem indicam o caráter dinâmico que a ciência apresenta: '(1) No statement is conclusively verifiable by experience.*
(2) No statement is conclusively falsifiable by experience.
(3) No statement is immune from revision in the light of experience.
(4) The criteria for deciding which statements to retain, and which to abandon, in the face of recalcitrance, are pragmatic ones, notably simplicity and economy'." (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 13)

modo a permitir a coexistência harmônica desses dois termos, os quais devem ser vislumbrados, não mais como algo estanque e *"absoluto"*, mas como ideias que existem e se concretizam em diferentes graus.

Com efeito, a adoção dos novos pressupostos da lógica *fuzzy* exige que sejam rejeitados os princípios fundantes da lógica aristotélica, em especial o da não contradição e o do terceiro excluído (ou seja, a ideia de que algo deva, em termos lógicos, ser ou não ser, mas nunca ambos ao mesmo tempo), o que seria a marca da rigidez e do formalismo exacerbado da lógica clássica[103]. A lógica *fuzzy*, de outro lado, sugere que as coisas possam, sim, ser e não ser ao mesmo tempo, permitindo uma visão mais flexível e adaptativa da realidade[104]. Além disso, em consonância com sua crítica ao determinismo causalista, GRECO também se vale da lógica *fuzzy* para repudiar o ideal de causalidade, segundo o qual fenômenos poderiam ser compreendidos de modo linear, como objetos estáticos e com conteúdo perfeitamente determinado. A lógica desviante, sob essa perspectiva, está autorizada a abraçar sem receios a incerteza e a falta de objetividade[105], refletindo a natureza fluida, complexa e multifacetada do mundo em que, hoje, vivemos, o qual sempre se apresenta a nós com imprecisão e indeterminação. GRECO defende, pois, uma abordagem da lógica que, ao invés de buscar certezas definitivas, aceita a ausência de respostas com pretensão de objetividade[106], bem como tolera a ideia de ambiguidade e de imprecisão que daria o contorno da realidade.

Tais pressupostos seriam, de acordo com essa visão, cruciais para uma ciência que lida com fenômenos complexos, tal como o Direito, em que as fronteiras entre as categorias conceituais não são claras. Precisamente por isso,

---

103 *"Esta insuficiência da lógica aristotélica levou ao surgimento das chamadas novas lógicas ou lógicas deviantes (deviantes porque se desviam da visão tradicional dedutiva), e ao surgimento, mais recentemente, da denominada lógica fuzzy (fuzzy no sentido de nebuloso, de impreciso), que se apóia na idéia de que as coisas podem ser e não ser alguma coisa ao mesmo tempo; vale dizer, lógicas que negam o princípio aristotélico do terceiro excluído."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 39)

104 *"Na lógica fuzzy, afirma-se que as coisas são e não são (vale dizer, possuem, ao mesmo tempo, qualidades opostas que, segundo a visão clássica, deveriam ser excludentes). Este, porém, não é o ponto mais importante. Importante é saber se as coisas e eventos funcionam, ou não, tendo em conta a busca em determinada direção."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 39)

105 *"... o presente estudo nega o caráter absoluto das denominadas "conquistas da ciência clássica", assumindo, na linha de uma visão própria da física quântica e das teorias sobre o tempo, que, na consideração de todo evento futuro e na sua formação, existe indissociavelmente e com um caráter inerente ao mundo e princípio da incerteza e não o da certeza, ainda que relativa."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 13)

106 *"... prevaleceu (no passado) a concepção de que a interpretação e a aplicação do Direito Tributário deviam ser objetivas, e que a tributação deveria se apoiar apenas em dados da realidade, não podendo ser 'contaminada' por outras variáveis que não os dados objetivos."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 71"

a técnica jurídica também deve aceitar a incerteza como elemento inerente de sua prática, não se devendo ter a pretensão de produzir no Direito qualquer tipo de resposta qualificada como certo ou errado em sentido *"absoluto"*[107]. Em verdade, deve focar em produzir resultados tendo em vista a sua função pragmática, avaliada com base em critérios de simplicidade, eficiência e economia. Em outras palavras, as respostas alcançadas no Direito, jamais podem ser vistas como incontroversas nem consolidadas, mas dependem do contexto, da experiência e dos interesses práticos que levaram o intérprete a uma conclusão ou que orientaram o julgador na tomada de decisão[108].

Diante disso, a lógica *fuzzy*, ao introduzir os elementos da imprecisão e da flexibilidade no campo mais formalizado do conhecimento, oferece um modelo adequado para lidar com as complexidades e as incertezas que caracterizam as decisões jurídicas e a dinâmica do Direito. E novamente, tais considerações teóricas fazem com que a certeza e a segurança não sejam compreendidas como condições necessárias à nossa prática tributária nem ocupam a posição fundamental de elemento estruturante de um Sistema Jurídico. Segundo GRECO, tais valores não existem em abstrato e não estão consagrados no texto legal em si, mas apenas projetam fins a serem perseguidos pelo intérprete, em maior ou menor grau, no momento da aplicação do Direito ao caso concreto. Se alguma certeza ou segurança existir, ela será fruto da sintonia entre os valores do julgador e a resposta jurídica por ele escolhida, já que, como se viu, o fenômeno jurídico origina-se de um processo de constante reconstrução e adaptação[109].

3.3. A Defesa de uma Ciência Criativa, Funcional, Casuística e Orientada para o Futuro

Detalhados nos tópicos anteriores os pressupostos epistemológicos (talvez, metafísicos) e metodológicos que fundamentam o pensamento de GRECO, cabe finalizar esta exposição preambular com a identificação daqueles objetivos que passam a ser almejados pela nova concepção de Ciência na

---

107 *"Certo maniqueísmo que leva a visualizar o mundo sempre como um 'certou ou errado', como um 'sim ou não' e enxergar as posições diferentes como heresias."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 79)

108 *"...assumo como ponto de apoio de toda análise uma relatividade imanente ao processo de pensar o tema, tendo consciência que nenhuma afirmação é absolutamente correta, nenhuma absolutamente incorreta, nenhuma está imune a revisão em função da experiência e da evolução dos fatos e as razões que levam à opção por uma determinada afirmação não resultam de nenhuma "essência" do objeto, mas têm caráter eminentemente pragmático, tendo em conta fundamentalmente razões de simplicidade e economia de que elas se revistam."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 13)

109 GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 81.

perspectiva Pós-moderna. Em síntese, esse novo modelo científico deve se compreender como:

i) *criativo*, na medida em que é tarefa do cientista adotar uma postura de participação substancial no rito de construção das respostas a serem fornecidas, atuando de modo ativo, com base nos seus valores e nas suas experiências pessoais[110], para a livre produção do conhecimento, não mais assumindo apenas o papel de descrever objetos colocados no mundo, por meio de uma captação passiva de dados brutos, com suas propriedades essenciais, nem relevando conclusões frias e fechadas, por meio de simples deduções formais[111]. Isso pode significar, portanto, que o conteúdo gerado em razão de um empreendimento científico é constituído, ao menos em parte relevante, pelos elementos subjetivos que integram os processos mentais internos do cientista que o realiza. Com efeito, o trabalho do cientista exige mais da sua imaginação e da sua capacidade artística, do que das suas capacidades especulativas e de abstração[112].
ii) *funcional*[113], no sentido de almejar soluções práticas e eficientes que deem conta das novas demandas enfrentadas pela sociedade contemporânea, de modo que o resultado ótimo do empreendimento científico é avaliado não como um fim em si (*i.e.*, a busca do conhecimento pelo próprio conhecimento novo alcançado), mas com base na sua capacidade pragmática de solucionar problemas sociais inéditos e de melhorar a qualidade de vida das pessoas[114]. Supera-se, com isso, a

110 *"O juiz não está na Lua, distante do que ocorre concretamente; é um homem, um cidadão, com crenças, convicções, tendências conscientes e inconscientes próprias de sua formação e experiência. Com isto pretendo acentuar o fato de que houve uma mudança no perfil do Direito e temos de estar abertos a esta mudança."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 56)

111 *"...a interpretação 'científica' do Direito não decorre exclusivamente de exegese da norma, mas sofre as refrações da carga de valores de que o estudioso é portador."* (GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da Tributação: uma visão funcional**. Rio de Janeiro: Forense, 2ª edição, 2007, p. 127)

112 *"Com efeito, na medida em que estamos diante de uma multiplicidade de classes, de interesses, de normas, e a realidade, por força dessa multiplicidade, é sempre muito mais rica do que se pode imaginar em abstrato, surge uma incapacidade de o ordenamento prever tudo. A criatividade humana e os interesses individuais são muito mais complexos e diversificados do que se possa imaginar."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 50)

113 GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da Tributação: uma visão funcional**. Rio de Janeiro: Forense, 2ª edição, 2007

114 *"Posso, também, entender que não é mero instrumento, mas, efetivamente, um meio para atingir determinado fim de caráter social. Ou seja, com a norma quer-se algo por algum motivo e para atingir certo resultado. Esta abordagem implica, também, mudança de postura, pois o doutrinador tem de assumir que sua atividade não pode ficar resumida a analisar estruturalmente a norma, sendo necessário proceder a uma análise funcional. Não para saber o que ela é, mas para compreender e explicar como ela*

noção da ciência que possui o objetivo de apenas executar raciocínios puramente abstratos e especulativos, como ocorria na filosofia grega clássica, em que se poderia ver mérito moral no só-fato de estar-se realizando um esforço reflexivo sobre a realidade com alguma pretensão de veracidade e objetividade.

iii) *casuístico*, na medida em que o foco prioritário da ciência é o de analisar o contexto social em que inserido o cientista, tendo como objeto os elementos particulares do caso[115]. Considerando-se o enfoque pragmático-funcional acima destacado, empenha-se em resolver, com atualidade, os problemas concretos que surgem, adaptando-os às circunstâncias específicas de cada situação[116]. Diante disso, em vez de se prender a modelos rígidos e atemporais e a explicações pretensamente universais, defende-se uma ciência que se baseie no empírico, no contingente, nas ranhuras dos casos específicos, o que seria o único modo de se revelar a realidade em toda a sua complexidade e com todas as suas interconexões.

iv) *tendo visão para o futuro*, o que significa pressupor que o cientista deva sempre ter um olhar na inovação, estando aberto a novas evidências e experiências, aceitando que o mundo está em constante transformação[117]. Isso, como já visto, exige repudiar qualquer visão teórica que aceita certezas definitivas e verdades *"absolutas"*, bem como a existência de propriedades essenciais que formariam a composição dos objetos presentes na realidade. Tal postura seria aquela que formaria cientistas apegados ao passado e incapazes de se adaptar às mudanças que sempre ocorrem na sociedade[118]. Portanto, o cientista preocupado

---

funciona e para que ela se dirige." (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 53)

115 *"Todo conhecimento só tem sentido se repercutir no contexto social ("todas as ciências são ciências sociais"). Adquire-se um conhecimento em função de uma variável social, para aplicar, melhorar, desenvolver, controlar algo e não pura e simplesmente para adquirir um conhecimento que o outro não tem."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 68)

116 *"O modo, o critério de controle e o critério de adequação de uma conduta a uma norma-objetivo, não é mais um 'sim ou não', um mero existir ou não existir, um ser ou não ser de acordo com determinado perfil. Mas é um 'ser adequado', 'compatível' pertinente e proporcional, é um 'funcionar para', cuja verificação envolve uma sintonia da conduta em relação a certos valores."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 55)

117 *"Em suma, 'nunca podemos predizer o futuro de um sistema complexo. O futuro está aberto, e esta abertura aplica-se tanto aos pequenos sistemas físicos como ao sistema global, o universo em que nos encontramos'."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 22)

118 *"Os conceitos e critérios construídos para uma teoria que lida com o passado não são transplantáveis quando se trata de futuro."* (GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 30)

com o futuro e comprometido com uma visão prospectiva deve usar a metodologia *"problemática"*, proposta por VIEHWEG[119], principalmente no campo do Direito, em que a adaptabilidade às circunstâncias é uma exigência fundamental.

Como se vê, a revolução científica pós-moderna defendida por GRECO propõe uma radical reinterpretação da Ciência do Direito. Ao rejeitar a ideia de um Direito imutável e dogmático, GRECO defende uma abordagem mais fluida e dinâmica, capaz de lidar com as complexidades e incertezas da sociedade moderna. Por isso, o jurista propõe uma Ciência do Direito aberta à mudança[120], que adote uma perspectiva pragmática e criativa, voltada para o futuro, e que reconheça a importância de inventar novas respostas às demandas sociais e aos desafios contemporâneos[121]. Assim, a Ciência do Direito deve ser vista como um processo de construção contínua, em que a certeza e a segurança não deixam de ser objetivos a serem alcançados, mas nunca representam condições pré-existentes nem elementos prioritários do sistema jurídico[122]. E dentro desse cenário de mutabilidade e abertura, será a tarefa precípua do Poder Judiciário construir todas as soluções às demandas sociais que venham a surgir, não ficando esse protagonista do Direito apegado à frieza, abstração e estagnação das respostas padronizada que foram, no passado, positivadas pelo legislador[123].

---

119 *"Contudo, este mesmo exame demonstrou uma perspectiva absolutamente nova para a Ciência do Direito que é a de deslocar-se o ponto de vista em que se coloca o observador de modo a adotar uma abordagem problemática e não sistemática. A adoção da perspectiva problemática possui a qualidade inestimável - denunciada por Viehweg - de tornar a Ciência do Direito uma ciência voltada para o futuro e não restritiva, apta a acompanhar pari passu os fenômenos e necessidades de uma sociedade como a nossa que, dia a dia, apresenta dificuldades maiores, solicitando respostas mais complexas."* (GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da Tributação: uma visão funcional**. Rio de Janeiro: Forense, 2ª edição, 2007, p. 52)

120 *"Neste sentido, acentua-se a permanente mutação e revisão de conceitos e fórmulas a que tem de estar submetida a Ciência do Direito que não pode se aferrar a padrões sistemáticos, sob pena de se dissociar do seu próprio objeto."* (GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da Tributação: uma visão funcional**. Rio de Janeiro: Forense, 2ª edição, 2007, p. 54)

121 *"...na medida em que as respostas não estão todas no Direito, visto como texto legal, mas no Direito como conjunto de previsões, standards e parâmetros de conduta, (ou da experiência jurídica fruto da composição de fato, valor e norma) as hipóteses de lacuna passam a assumir perfil distinto, bem como o cerne do problema que ela enseja não é de um verdadeiro vazio, mas de um conflito entre modos de tratar aquela situação."* (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 52)

122 Vide, novamente, transcrição constante da Nota de rodapé 70. (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 47)

123 *"Exatamente em razão dessa multiplicidade de casos novos, a legislação mais recente tem adotado feição menos categórica e mais valorativa na disciplina das situações concretas. ...cláusulas abertas a serem preenchidas caso a caso em função de uma determinada situação, o que acentua o papel do Po-*

4. RECONSTRUÇÃO CRÍTICA DOS PRESSUPOSTOS TEÓRICOS DE GRECO

4.1. Susan Haack e a sua retratação filosófica em relação à Lógica *Fuzzy*

Conforme já demonstrado, GRECO, ao reprochar a visão de ciência que considera tradicional– entendida como formalista, estática, baseada em pressupostos imutáveis, essencialista, racionalista, voltada para o passado e obcecada por certezas e verdades "absolutas" – entende que a proposta teórica que conseguiria substituir tal modelo ultrapassado seria aquela elaborada por HAACK, especificamente por meio da adoção da sua ideia de uma lógica *fuzzy* (difusa, desviante ou divergente), que, segundo GRECO, poderia proporcionar uma nova estrutura para a ciência, pautada na relatividade inerente ao processo de investigação, mais afeita à natureza integralmente mutável e dinâmica da realidade, o que permitiria melhor aceitar conclusões marcadas pela imprecisão e incerteza, priorizando assim uma atividade científica mais criativa, contingente e falsificável. Considerando a relevância dos pressupostos que GRECO atribui a HAACK na reconstrução do sistema teórico por ele defendido como o mais adequado para o mundo contemporâneo, mostra-se necessário dedicar algumas páginas deste artigo para verificar e confirmar a compatibilidade dessas afirmações com a totalidade da produção da referida filósofa.

Ocorre que, conforme se pretende neste tópico demonstrar, uma análise mais completa e atenta da obra de HAACK mostra ela como uma defensora intransigente de um modelo científico baseado nas noções de objetividade, evidência e verdades necessárias. Na realidade, HAACK se posicionou de maneira firme contra modelos irracionalistas e relativistas, os quais pressupõem a contingência absoluta do conhecimento humano, tendo ela ganhado notoriedade justamente por defender a coexistência de uma pluralidade de sistemas lógicos – rivais, mas complementares – uma visão que, em sua obra mais recente, não compromete em nenhum momento a sua adesão a princípios de objetividade e à fundamentação da ciência baseada na noção de verdades necessárias. Pretendemos, pois, resumir as principais ideais sobre lógica e epistemologia desenvolvidas por HAACK para tentar demonstrar que os pressupostos utilizados por GRECO, independentemente de serem corretos ou razoáveis, não podem ser reconduzidos ao pensamento dessa filósofa, mas, em realidade, deverão buscar seu amparo na visão de outro famoso teórico.

---

der Judiciário como verdadeiro construtor de soluções e não de mero autômato aplicador de soluções preestabelecidas na lei." (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 51)

Susan HAACK, filósofa inglesa, destacou-se no campo da filosofia analítica, especialmente, pela sua crítica incisiva ao irracionalismo e ao relativismo, predominantes em várias correntes filosóficas contemporâneas, tendo, pois, dedicado grande parte da sua carreira a combater as tendências não cognitivistas que marcaram as décadas de 1980 e 1990, influenciadas por figuras como Richard RORTY e outros pós-modernistas. Em sua crítica, HAACK propõe que o conhecimento não deve ser reduzido a uma simples projeção cultural ou ideológica. Embora reconheça que a experiência humana é mediada por nossas crenças, linguagens e contextos sociais, ela defende que isso não significa que a verdade se torne relativa ou contingente. Em seu entendimento, a pluralidade de concepções não leva à relatividade da verdade, mas sim à necessidade de um processo crítico e reflexivo para chegar ao que é objetivamente verdadeiro. A autora sustenta que, mesmo diante de diversas interpretações, uma verdade única e independente da perspectiva humana permanece acessível à investigação racional.

Por isso, em *Manifesto de uma moderada apaixonada*[124], ela reflete sobre como as correntes irracionalistas e relativistas tendem a desconsiderar a objetividade da verdade, promovendo a ideia de que tudo seria *"relativo"* à cultura, à linguagem ou ao poder. HAACK sempre foi enfática em sua defesa das verdades objetivas e necessárias, rejeitando, assim, não apenas as versões extremas do relativismo, mas também o *"multiculturalismo epistemológico"*[125], que, segundo ela, negligencia a possibilidade de verdades universais ao afirmar que diferentes culturas ou sistemas de pensamento são igualmente válidos[126]. Em um dos seus ensaios mais importantes, *"Reflexões sobre o relativismo"*[127], HAACK analisa a complexidade das diversas formas de relativismo, ao mesmo tempo em que sugere maneiras de acolher as preocupações levantadas por essas correntes sem abraçar suas conclusões extremas, sendo que, apesar das diferentes perspectivas, existe uma verdade única, objetiva, acessível à investigação[128].

---

124 HAACK, Susan. **Manifesto de uma moderada apaixonada: Ensaios contra a moda irracionalista**. Rio de Janeiro: Edições Loyola; 1ª edição, 2011.

125 HAACK, Susan. **Manifesto de uma moderada apaixonada: Ensaios contra a moda irracionalista**. Rio de Janeiro: Edições Loyola; 1ª edição, 2011, p. 219.

126 A defesa de uma objetividade científica leva HAACK a, inclusive, defender que "*valores políticos, como o feminismo, são incompatíveis com uma genuína condução da investigação filosófica"*, pois, *"quando associados, teríamos como resultado uma investigação corrompida e distorcida - desonesta, parcial, totalitária, cujo objetivo limita-se a promover os interesses das mulheres e fazer justiça social"*. Tal visão, por óbvio, é alvo de fortes críticas por parte daquelas correntes de pensamento que assumem que toda incursão na ciência deve considerar as particularidades culturais e os vieses paroquiais de cada grupo de pesquisadores. (VACCARI, Rafaela Missaggia. **Sobre A Pertinência Do Feminismo Para A Investigação Filosófica: Respostas A Susan Haack.** Florianópolis: Revista Peri. V. 14, n. 2, 2012, pp. 32-57)

127 HAACK, Susan. **Manifesto de uma moderada apaixonada: Ensaios contra a moda irracionalista**. Rio de Janeiro: Edições Loyola; 1ª edição, 2011, pp. 233 e ss.

128 *"Entre as verdades necessárias, também se costuma distinguir verdades fisicamente necessárias (verdades que fisicamente não poderiam ser de outra forma, cujas negações são fisicamente impossíveis,*

Além disso, HAACK defende, com firmeza, a ciência e a sua racionalidade, fazendo um forte discurso contra a crescente desconfiança direcionada ao empreendimento científico e a pressuposição equivocada de tudo é incerto ou temporário, inclusive os resultados produzidos graças ao conhecimento racional. Em *Defending Science - Within Reason*[129], ela repudia as críticas direcionadas à ciência pelas posições irracionalistas ou céticas, na medida em que essas enfraquecem o poder da racionalidade científica como meio de acesso à verdade[130], seja porque exageram na descrição da rigidez que estruturaria o método científicos, seja porque duvidam da possibilidade de uma investigação científica efetivamente racional, ao supor que a ciência sempre estaria contaminada por interesses políticos ou ideológicos[131]. Desse modo, HAACK adota uma posição intermediária, afirmando que, apesar de sua falibilidade e imperfeição, a ciência continua sendo a forma mais bem-sucedida de conhecimento, sendo um processo cognitivo que, embora falível, pode ser objetivo e verdadeiro[132]. A ciência deve, pois, ser defendida não apenas em razão da sua função pragmática, mas também por seu compromisso com a busca pela verdade objetiva, algo que ela considera essencial para a compreensão do mundo, sem se render às ilusões relativistas ou simplismos pós-modernos. Assim, HAACK, no desenvolvimento da sua teoria lógica e epistemológica, não vê possível que se abdique de raciocínios dedutivos, que almejem precisão[133], de

---

verdadeiras em todos os mundos fisicamente possíveis) e verdades logicamente necessárias (verdades que logicamente não poderiam ser de outra forma, cujas negações são logicamente impossíveis, verdadeiras em todos os mundos logicamente possíveis).” (HAACK, Susan. **Filosofia das lógicas. São Paulo:** Unesp, 1ª edição, 2002, p. 230)

129 HAACK, Susan. **Defending Science-Within Reason: Between Scientism and Cynicism.** Estados Unidos da América: Prometheus, 2007.

130 *“O conceito de verdade é tão importante para a epistemologia quanto para a filosofia da lógica. Algumas teorias da verdade têm um componente epistemológico importante, dizem respeito à acessibilidade da verdade; e a procura por um critério de verdade é, frequentemente, a manifestação de tal preocupação.”* (HAACK, Susan. **Filosofia das lógicas. São Paulo:** Unesp, 1ª edição, 2002, p. 133)

131 *“...daí não se segue que não haja verdade objetiva, conhecimento, evidência etc., ou que as próprias noções de conhecimento, fato, evidência etc. sejam bobagens ideológicas (ideological humbug).”* (HAACK, Susan. **Manifesto de uma moderada apaixonada: Ensaios contra a moda irracionalista**. Rio de Janeiro: Edições Loyola; 1ª edição, 2011, p. 230)

132 *“A fé de que a lógica é inalterável tem frequentemente sido a base para negar que a lógica seja revisável. Uma vez que esteja claro - como espero que esteja agora - que a necessidade dos princípios lógicos não mostra que somos logicamente infalíveis, também vai estar claro que se a lógica é não revisável, não é porque ela seja inalterável.”* (HAACK, Susan. **Filosofia das lógicas. São Paulo:** Unesp, 1ª edição, 2002, p. 305)

133 *“E verdade que um elemento importante na motivação para a formalização da lógica tenha sido o de aumentar a precisão, e, consequentemente, a vaguidade deve normalmente ser evitada na escolha que o lógico faz de constantes, ainda que seja mais questionável se a vaguidade priva absolutamente um conceito de emprego lógico.”* (HAACK, Susan. **Filosofia das lógicas. São Paulo:** Unesp, 1ª edição, 2002, p. 33)

uma forte distinção entre juízos de validades[134] e de veracidade[135] aplicável tanto na formulação de premissas, quanto na derivação de conclusões[136] e uma distinção substancial entre verdades necessárias/analíticas e verdades contingentes/sintéticas[137].

Diante dessas contundentes afirmações de HAACK, neste momento o leitor deste artigo deve estar confuso ou intrigado para entender como poderia ter o nosso autor homenageado invocado a Lógica *Fuzzy* ou Desviante[138] inspirada nessa filósofa inglesa para fundamentar o seu modelo científico que é, como já vimos, abertamente pautado em uma compreensão da realidade mutável, flexível, relativa, aberta à ideologias e valores culturais, bem como profundamente crítico de pressuposto teóricos que acreditam na possibilidade de certezas e verdades *"absolutas"*. Como se poderia explicar essa aparente postura contraditória entre a HAACK invocada por GRECO e a HAACK descrita nos parágrafos anteriores?

Pois bem, em nossa visão, tal aparente desencontro de ideias no pensamento de uma mesma autora deve-se ao fato de GRECO, em seus escritos, ter feito referência apenas à obra *Deviant Logic, Fuzzy Logic: Beyond the Formalism*, originalmente publicada em 1974 (reeditada em 1996), ou seja, o primeiro livro a ser publicado por ela. Nesse trabalho, a jovem HAACK[139] se aventurou no estudo das lógicas não clássicas, explorando suas implicações filosóficas, particularmente no que diz respeito à teoria da verdade. Na época, ela se propôs a entender as potenciais contribuições dessas lógicas alternativas, com destaque para as lógicas "divergentes ou desviantes" (ou *deviant*) e as lógicas

---

134 *"Uma preocupação central da lógica é discriminar entre argumentos válidos e inválidos; e pretende-se que sistemas lógicos formais, tais como os conhecidos cálculos sentencial e de predicados, forneçam cânones precisos, padrões puramente formais, de validade."* (HAACK, Susan. **Filosofia das lógicas. São Paulo:** Unesp, 1ª edição, 2002, p. 25)

135 *"Se um argumento é válido, então, se suas premissas são verdadeiras, sua conclusão deve ser verdadeira também. Assim, presumivelmente, as premissas e a conclusão precisam ser o tipo de coisa que seja capaz de ser verdadeira ou falsa. Desta forma, muitos autores consideraram importante decidir se são sentenças, enunciados, ou proposições, que são propriamente chamados 'verdadeiros' ou 'falsos'."* (HAACK, Susan. **Filosofia das lógicas. São Paulo:** Unesp, 1ª edição, 2002, p. 119)

136 HAACK, Susan. **Filosofia das lógicas. São Paulo:** Unesp, 1ª edição, 2002, p. 51

137 *"...uma verdade necessária é uma verdade que não poderia ser de outra forma, uma verdade contingente, uma que poderia; ou, a negação de uma verdade necessária é impossível ou contraditória, a negação de uma verdade contingente é possível ou consistente; ou, uma verdade necessária é verdadeira em todos os mundos possíveis ..., uma verdade contingente é verdadeira no mundo real, mas não em todos os mundos possíveis."* (HAACK, Susan. **Filosofia das lógicas. São Paulo:** Unesp, 1ª edição, 2002, p. 229)

138 GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, pp. 11 e ss.

139 A própria autora qualifica esse livro como *"a young man's book"*. (HAACK, Susan. **Manifesto de uma moderada apaixonada: Ensaios contra a moda irracionalista**. Rio de Janeiro: Edições Loyola; 1ª edição, 2011, p. 9)

"estendidas" (ou *extended*). Ventilou-se, assim, a possibilidade desses novos modelos lógicos serem capazes de substituir a lógica clássica de raiz aristotélica. HAACK, então, se mostrava receptiva à ideia de que essas novas abordagens poderiam oferecer uma alternativa viável à lógica clássica.

Ocorre que uma leitura mais aprofundada de suas obras posteriores[140] revela que não apenas a proposta inicial desenvolvida em *Deviant Logic, Fuzzy Logic* é falha e insuficiente, mas foi rejeitada pela própria autora em fases mais consolidadas de sua carreira. Assim, essa posição inicial, como ela mesma reconheceu mais tarde, não passou de uma expressão do seu pensamento mais jovem e, como ela mesma admite, não refletia completamente sua visão mais amadurecida[141]. Sua obra, particularmente no livro *Manifesto de uma moderada apaixonada*, reflete um amadurecimento significativo de seu pensamento, especialmente quando comparado a sua primeira obra, *Deviant Logic, Fuzzy Logic: Beyond the Formalism*, onde expressava algumas posições que, com o tempo, reviu e criticou. HAACK faz uma reavaliação crítica de algumas de suas posturas iniciais, especialmente no que diz respeito à lógica *fuzzy*, que ela, inicialmente, considerara uma concorrente antagônica à lógica clássica[142]. A autora observa que, após reflexões mais profundas e contato com o pragmatismo de Charles Sanders PEIRCE, ela passou a acreditar que a verdade não tolera gradações, afirmando categoricamente que *"não existe tal coisa como pouco ou muito verdadeiro"*[143], de modo que *"embora haja muitas e variadas proposições verdadeiras, existe apenas uma verdade"*[144]. Esse movimento de abandono das lógicas alternativas reflete uma mudança fundamental no pensamento de HAACK,

---

140 HAACK, Susan. **Filosofia das lógicas. São Paulo:** Unesp, 1ª edição, 2002; HAACK, Susan. **Manifesto de uma moderada apaixonada: Ensaios contra a moda irracionalista**. Rio de Janeiro: Edições Loyola; 1ª edição, 2011.

141 *"Creio que é irritante não ter certeza se um autor modificou concepções que ele enunciou previamente, ou como o fez; mas, também é entediante ser submetido a discussões frequentes dos erros passados de um autor. Portanto, para encontrar um meio termo, indico aqui, brevemente, onde e como modifiquei as ideias que tinha enunciado em Deviant Logic."* (HAACK, Susan. **Filosofia das lógicas. São Paulo:** Unesp, 1ª edição, 2002, pp. 20-21)

142 "*Primeiro: espero ter feito mais claramente a distinção entre questões metafísicas e epistemológicas sobre o status da lógica; e isso me levou a distinguir mais cuidadosamente a questão do monismo versus pluralismo da questão da revisibilidade, e a sustentar um pluralismo qualificado, em vez do (monismo) um tanto confusamente assumido em Deviant Logic. Segundo: acabei achando que as consequências da interpretação substitucional dos quantificadores para a ontologia são um pouco menos diretas do que eu supunha; e isto me levou a uma consideração mais sutil, ou de qualquer modo mais complexa, dos papéis respectivos dos quantificadores e dos termos singulares. Suponho, contudo, que devo ter deixado passar alguns erros antigos, além de ter cometido alguns novos*." (HAACK, Susan. **Filosofia das lógicas. São Paulo:** Unesp, 1ª edição, 2002, p. 21)

143 HAACK, Susan. **Manifesto de uma moderada apaixonada: Ensaios contra a moda irracionalista**. Rio de Janeiro: Edições Loyola; 1ª edição, 2011, p. 9.

144 *Op. cit.*, p. 09.

que gradualmente se distanciou das noções relativistas e irracionalistas em direção a uma concepção mais firme e objetiva da verdade.

Por isso, no seu livro mais bem acabado, *Filosofia das Lógicas* (no plural), ela avalia se a lógica clássica seria a única aceitável ou se poderiam existir outros sistemas lógicos alternativos e complementares[145]. Por isso, ela passa a defender, não apenas uma lógica desviante como modelo de reflexão, mas um pluralismo qualificado na lógica, o que admite uma abordagem mais flexível do que a anteriormente defendida, que era mais monista. Isso implica, não um amplo relativismo ou irracionalismo, mas reconhecer que diferentes modelos lógicos devem coabitar o mesmo espaço do pensamento formal, cada um apropriado a diferentes tipos de raciocínio.

Assim, a trajetória intelectual de Susan HAACK reflete uma busca constante pela clareza e pela objetividade, assim como uma oposição firme ao irracionalismo e ao relativismo. Sua evolução de *Deviant Logic* para *Filosofia das Lógicas* e *Manifesto de uma moderada apaixonada* revela uma autora que, ao longo do tempo, passou a abraçar com mais força a ideia de que existem verdades objetivas, independentes das crenças humanas, mas acessíveis por meio de um processo investigativo rigoroso e autocorretivo. HAACK se destaca por um compromisso com a ciência e a razão, defendendo que, embora nossa percepção da verdade sempre possa ser subjetivamente defeituosa e falha, deve haver um compromisso epistêmico com a busca objetiva por ela, algo que ela considera essencial para a evolução do pensamento humano.

Como se vê, portanto, a Susan HAACK da maturidade, ao invés de servir de inspiração ao modelo científico sustentado por GRECO, em realidade representa precisamente o oposto, ou seja, um estilo de epistemologia que GRECO firmemente ataca e sugere que deva ser abandonado.

4.2. O Anarquismo Científico de Paul Feyerabend

Diante da tentativa apresentada no tópico anterior de demonstrar que os supostos méritos e avanços trazidos pela Lógica *Fuzzy* desenvolvida por Susan HAACK não são apenas passíveis de críticas substanciais, mas que, ao menos em parte, foram retratados pela própria autora, e considerando o impacto dessa concepção epistemológica na formação do pensamento de GRECO, entendemos ser relevante (ou, no mínimo, intelectualmente instigante) identificar outros filósofos da ciência cujas ideias possam ter estabelecido os mesmos

[145] *"...me parecem ser as questões filosóficas vitais a lógica são postas em evidência pela consideração (i) da pluralidade dos sistemas lógicos e (ii) das maneiras pelas quais os cálculos formais tem a ver com a avaliação do argumento informal."* (HAACK, Susan. **Filosofia das lógicas. São Paulo:** Unesp, 1ª edição, 2002, p.16)

pressupostos adotados por GRECO no desenvolvimento de sua abordagem, ainda que ele não tenha sido influenciado por tais pensadores de modo consciente e explícito.

Nesse sentido, qualquer leitor familiarizado com as ideias centrais presentes nos escritos de GRECO (as quais procuramos expor de forma detalhada nos capítulos iniciais deste trabalho) e que também tenha se aprofundado na Epistemologia não deixará de perceber um quase perfeito alinhamento entre sua proposta e o modelo científico defendido por Paul FEYERABEND. Uma leitura atenta das principais obras de FEYERABEND[146] revela uma aproximação – algumas vezes quase literal – com as afirmações e argumentos centrais que GRECO desenvolve em seus próprios textos.

Portanto, seguindo o estilo de farta reprodução bibliográfica adotado nos capítulos anteriores, com transcrições detalhadas em notas de rodapé, apresentaremos a seguir uma síntese das principais ideias de FEYERABEND, também nos valendo da reprodução em abundância de excertos de seus escritos, com o intuito de não apenas comprovar a sua fidelidade aos textos desse filósofo, mas também permitir ao leitor que realize uma comparação de ideias entre os dois autores aqui referidos. Isso viabilizará seja identificada uma grande sintonia entre suas visões de mundo e uma impressionante simetria em suas concepções sobre ciência e método científico, mesmo que essa aproximação intelectual seja acidental ou uma simples coincidência[147].

Paul FEYERABEND, polêmico filósofo austríaco que foi orientado por Karl POPPER e amigo de Imre LAKATOS[148], é amplamente reconhecido por suas críticas ferozes aos principais epistemólogos de sua época[149]. Seu nome se

---

146 FEYERABEND, Paul. **Adeus à Razão**. São Paulo: Editora Unesp, 2003; **Contra o método**. São Paulo: Editora Unesp, 2ª edição, 2011; e **A Ciência em uma sociedade livre**. São Paulo: Editora Unesp, 2011.

147 Em nossa leitura da obra de GRECO, conseguimos localizar apenas uma referência pontual ao pensamento de FEYERABEND e isso em apenas uma nota de rodapé: *"63. Para uma crítica à visão sistemática e que prestigia a ordem, veja-se PAUL FEYERABEND, Contra o método, São Paulo: Editora Unesp, 2007" in* GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019, p. 71.

148 Sobre o POPPER e LAKATOS, vide o nosso **Por uma Ciência Prática do Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

149 Sua postura também refletia aspectos de seu caráter pessoal. FEYERABEND foi um indivíduo profundamente individualista, que se recusava a se alistar a qualquer escola filosófica ou instituição acadêmica e ficou conhecido por não permanecer muito tempo em empregos fixos e por cultivar uma série de interesses fora da academia. Pode bem ilustrar essas características pessoais a forma como ele publicamente se refere ao seu ex-orientador, Karl POPPER, em um dos seus livros: *"...Popper não é feito daquilo de que os ídolos são feitos. Agassi me chama de discípulo de Popper. Isso é verdade em um sentido, bastante inverdade em outro. É verdade que escutei as palestras de Popper, assisti a seu seminário, ocasionalmente o visitei e conversei com seu gato. Não fiz isso por vontade própria, mas porque Popper era meu orientador e trabalhar com ele era uma das condições para que eu fosse pago pelo Conselho Britânico. Não escolhi Popper para essa tarefa, tinha escolhido Wittgenstein e este tinha aceitado. Mas Wittgenstein morreu e Popper e o próximo candidato em minha lista. ... Popper me pediu para ser seu*

tornou notável principalmente por sua defesa de uma *"ciência anarquista"*[150], uma postura radical que atacava tanto o racionalismo quanto os modelos científicos que se baseavam em abstrações metodológicas e buscavam respostas universais e objetivas, propondo um tipo de pensamento irracionalista e relativista[151] pautado em pluralismo metodológico que permitiria o desenvolvimento de uma atividade científica aberta, adaptável às circunstâncias e mais democrática[152].

FEYERABEND partiu da premissa de que não existe um método científico universal e atemporal[153]. Para ele, a ciência é uma prática anárquica[154], livre de regras fixas e imutáveis, rejeitando, assim, a ideia de uma metodologia única que pudesse ser aplicada de maneira rígida e estática. A ciência, portanto, deve ser compreendida mais como uma atividade artística[155], com empenho criativo do cientista, do que uma mera atividade técnica de aplicação de uma metodologia padronizada[156]. Ao contrário, ele defende que a violação

---

assistente; eu disse que não, apesar de estar sem dinheiro e de ter de ser alimentado ora por um, ora por outro de meus amigos mais ricos." (FEYERABEND, Paul. **Adeus à Razão**. São Paulo: Editora Unesp, 2003, p. 371)

150 *"A ciência é um empreendimento essencialmente anárquico: o anarquismo teórico é mais humanitário e mais apto a estimular o progresso do que suas alternativas que apregoam lei e ordem. (...) E minha tese é a de que o anarquismo contribui para que se obtenha progresso em qualquer dos sentidos que se escolha atribuir ao termo"* (FEYERABEND, Paul. **Contra o método**. São Paulo: Editora Unesp, 2ª edição, 2011, pp. 25 e 42)

151 *"Concluindo, deixem-me repetir que o relativismo, como foi apresentado aqui, não é sobre conceitos (embora a maioria de suas versões modernas sejam versões conceituais) e sim sobre relações humanas. Ele trata dos problemas que surgem quando culturas diferentes, ou indivíduos com hábitos e gostos diferentes, colidem."* (FEYERABEND, Paul. **Adeus à Razão**. São Paulo: Editora Unesp, 2003, p. 103)

152 *"Os intelectuais estão acostumados a lidar com colisões culturais em termos de debates e tendem a aprimorar esses debates imaginários até eles se tornarem tão abstratos e inacessíveis quanto seu próprio discurso. Procedendo dessa maneira, muitos deles afastaram-se da vida e se instalaram em uma área de conhecimento técnico. Já não estão mais interessados nessa ou naquela cultura ou nessa ou naquela pessoa; estão interessados em ideias, tais como a ideia da realidade, ou a ideia da verdade, ou a ideia da objetividade. E não se perguntam como as ideias estão relacionadas com a existência humana, e sim como elas se relacionam entre si. Perguntam, por exemplo, se a verdade é uma noção objetiva, se a prática científica é racional, ou como a realidade depende da percepção - em que "verdade" "prática científica" e percepção são definidas de tal forma que essa definição impede sua pronta identificação com aquilo que ocorre na vida dos cientistas e de outros seres humanos."* (FEYERABEND, Paul. **Adeus à Razão**. São Paulo: Editora Unesp, 2003, p. 103)

153 *"Nem a ciência nem a racionalidade são medidas universais de excelência. São tradições particulares, não tendo consciência de sua base histórica."* (FEYERABEND, Paul. **Contra o método**. São Paulo: Editora Unesp, 2ª edição, 2011, p. 28)

154 *"Uma maneira de criticar padrões é fazer uma pesquisa que os infrinja..."* (FEYERABEND, Paul. **A Ciência em uma sociedade livre**. São Paulo: Editora Unesp, 2011, p. 51)

155 *"De um modo geral, o empreendimento científico parece estar muito mais próximo das artes do que os antigos lógicos e filósofos da ciência (inclusive eu) costumavam pensar (para esse lado da questão, cf meu ensaio Wissenschaft als Kunst, 1984)."* (FEYERABEND, Paul. **Adeus à Razão**. São Paulo: Editora Unesp, 2003, p. 349)

156 Vide o tópico *"Arte e ciência como empreendimentos criativos"* (FEYERABEND, Paul. **Adeus à Razão**. São Paulo: Editora Unesp, 2003, p. 159)

das regras metodológicas é essencial para o progresso científico, pois a criação de novas hipóteses ou a compreensão profunda de qualquer fenômeno é um processo caótico, oscilante, que não pode ser guiado pela imposição de apenas um método específico e uniforme para todos os campos de conhecimento. Seu anarquismo epistemológico deve ser entendido, pois, como uma oposição a qualquer tentativa de estabelecer um conjunto único e absoluto de regras metodológicas, não sendo, no entanto, uma total rejeição à ideia de algum tipo de procedimento metodológico, mas uma crítica ao autoritarismo de um único método.

Nessa esteira, FEYERABEND defendia um pluralismo metodológico, aberto[157] e pragmático[158], no qual prevaleceria o princípio do *"tudo vale"*[159] *("anything goes"*[160]*)*. Esse princípio não deve ser interpretado como uma destruição da ciência, mas como um metaprincípio, um princípio de ordem superior que permite que diferentes teorias, com seus próprios fundamentos, possam coexistir e ser testadas uma contra a outra[161]. Para ele, a ciência não deveria ser limitada por um único conjunto de regras, mas deveria permitir uma rica proliferação de teorias, mesmo que estas não sejam diretamente comparáveis entre si[162]. Tal pressuposto leva ao relativismo científico[163] e à incomensurabilidade das teorias, ou seja, à incapacidade de essas serem comparadas entre

---

157 *"Os debates que determinam a estrutura de uma sociedade livre são abertos e não guiados."* (FEYERABEND, Paul. **A Ciência em uma sociedade livre**. São Paulo: Editora Unesp, 2011, p. 40)

158 *"Um intercâmbio aberto... é orientado por uma filosofia pragmática. A tradição adotada pelas partes não é especificada no começo e se desenvolve à medida que o intercâmbio vai ocorrendo. Os participantes mergulham nas maneiras de pensar, nos sentimentos, nas percepções uns dos outros de tal forma que suas ideias, percepções e visões de mundo podem se transformar totalmente..."* **A Ciência em uma sociedade livre**. São Paulo: Editora Unesp, 2011, p. 39

159 *"Isto é demonstrado tanto por um exame de episódios históricos quanto por uma análise abstrata da relação entre ideia e ação. O único princípio que não inibe o progresso é o tudo vale."* (FEYERABEND, Paul. **Contra o método**. São Paulo: Editora Unesp, 2ª edição, 2011, p. 25)

160 *"Se basearmos nossas avaliações em padrões aceitos, a única coisa que podemos dizer sobre essa pesquisa... é que 'vale tudo'*." (FEYERABEND, Paul. **A Ciência em uma sociedade livre**. São Paulo: Editora Unesp, 2011, p. 51)

161 *"A proliferação de teorias é benéfica para a ciência, ao passo que a uniformidade prejudica seu poder crítico. A uniformidade também ameaça o livre desenvolvimento do indivíduo."* (FEYERABEND, Paul. **Contra o método**. São Paulo: Editora Unesp, 2ª edição, 2011, p. 26)

162 *"Esse argumento presume que teorias não são modificadas em sua aplicação. Mas muitos dos chamados " procedimentos de aproximação" retiram aquilo que é afirmado pela teoria usada e o substituem por afirmações diferentes, assim admitindo que domínios diferentes exijam procedimentos diferentes e que a unidade sugerida por uma teoria abrangente possa ser puramente formal."* (FEYERABEND, Paul. **Adeus à Razão**. São Paulo: Editora Unesp, 2003, p. 108)

163 *"O relativismo protagoriano é aceitável porque dá atenção ao pluralismo de tradições e valores. (...) O Relativismo é atacado muitas vezes não porque encontramos uma falha nele, mas porque temos medo dele. (...) Para a grande maioria... só existe uma verdade e ela deve prevalecer. (...) O Relativismo poria fim a esse exercício confortável de superioridade..."* (**A Ciência em uma sociedade livre**. São Paulo: Editora Unesp, 2011, p. 100)

si, em termos absolutos, o que, para FEYERABEND, seria uma característica fundamental de sua epistemologia.

FEYERABEND também atacava a ideia de que o progresso científico exige consistência entre teorias novas e antigas. Ele argumentava que teorias realmente inovadoras muitas vezes não são consistentes com os conhecimentos previamente estabelecidos e que insistir na coerência seria um erro, pois isso bloqueia a exploração de alternativas e limita o desenvolvimento científico. Esse tipo de coerência, para ele, favorece a uniformidade de opinião e alimenta um conformismo dogmático, em detrimento de uma competição saudável entre teorias concorrentes.

Para apoiar sua visão, FEYERABEND propõe o conceito de *"contra-indução"*[164], o qual privilegia as seguintes regras: o uso de alternativas criativas e de hipóteses que possam ser incompatíveis com teorias consolidadas; e a necessidade de os cientistas estarem dispostos a explorar hipóteses que não se ajustem aos fatos observacionais, abrindo espaço para novas descobertas e novas maneiras de entender o mundo.

Em sua crítica ao racionalismo, especialmente ao de POPPER e LAKATOS, FEYERABEND destaca a limitação de se aceitar apenas hipóteses que se ajustem a teorias corroboradas e bem estabelecidas, e de descartar as que entram em desacordo com o conhecimento atual[165]. Para ele, essa postura racionalista cria uma visão dogmática e conformista da ciência, impedindo a exploração de novas possibilidades e alternativas[166]. Além disso, tal atitude ultrapassada reforçaria uma obsessão por segurança, certeza e precisão de resultados, compartilhando uma crença ingênua de que se pode alcançar objetividade[167]

---

164 *"...podemos usar hipóteses que contradigam teorias bem confirmadas e/ou resultados experimentais bem estabelecidos. Podemos fazer avançar a ciência procedendo contraindutivamente."* (FEYERABEND, Paul. **Contra o método**. São Paulo: Editora Unesp, 2ª edição, 2011, p. 25)

165 *"Está claro, então, que a ideia de um método fixo ou de uma teoria fixa da racionalidade baseia-se em uma concepção demasiado ingênua do homem e de suas circunstâncias sociais."* (FEYERABEND, Paul. **Contra o método**. São Paulo: Editora Unesp, 2ª edição, 2011, p. 42)

166 *"Mostram também que o 'racionalismo', a filosofia inerente à abordagem teórica, não conseguiu plenamente reduzir a abundância de formas de conhecimento que existiam quando ele entrou em cena e que uma redução total pode causar mais danos do que benefícios."* (FEYERABEND, Paul. **Adeus à Razão**. São Paulo: Editora Unesp, 2003, p. 145)

167 *"Já expus os erros e enganos por trás da frase 'objetividade do debate racional': os padrões de um debate assim não são 'objetivos', apenas parecem sê-lo porque a referência ao grupo que lucra com o seu uso foi omitida."* (FEYERABEND, Paul. **A Ciência em uma sociedade livre**. São Paulo: Editora Unesp, 2011, p. 40); *"...os conceitos dos 'filósofos' - como se autodenominaram os primeiros cientistas teóricos - e seus refinamentos do século XVII eram 'objetivos', isto é, separados daqueles que os produziam e das situações em que eram produzidos e, portanto, incapazes a princípio de fazer justiça ao rico padrão de interações que é o mundo. É preciso um milagre para preencher o abismo entre sujeito e objeto, Homem e Natureza, experiência e realidade que é o resultado dessas 'revoluções' conceituais - e a criatividade que leva a castelos maravilhosos de pensamentos (filosóficos e/ou científicos) supostamente é esse milagre."* (FEYERABEND, Paul. **Adeus à Razão**. São Paulo: Editora Unesp, 2003, p. 169)

e verdade[168] por meio da ciência[169]. Ao contrário, ele defende a aceitação de um irracionalismo metodológico[170], o qual consagra uma maior flexibilidade e abertura à experimentação teórica, onde a exploração de hipóteses discrepantes e não confirmadoras é incentivada, bem como se pressupõe que mesmo as leis da natureza são histórica e culturalmente determinadas[171]. Por isso, todos os conceitos, ao invés de abstrações que pretendem descrever qualidades de objetos, seriam elementos linguísticos a serem adaptados e modificados conforme as circunstâncias de sua aplicação[172].

Em última análise, FEYERABEND acreditava que o progresso científico só seria possível por meio do anarquismo científico e do princípio do *"tudo vale"*, ou seja, pela adoção de um pluralismo metodológico que permitisse a coexistência de diversas teorias. Esse enfoque não só favorece a competição entre ideias rivais, como também abre espaço para a entrada de elementos não científicos no processo, garantindo uma forma de controle mais democrático sobre os resultados da ciência[173]. Dessa forma, a ciência se tornaria mais dinâmica e aberta, capaz de evoluir sem a rigidez de um método único e universal[174],

---

168 *"As próprias noções de Verdade, Racionalidade e Realidade que supostamente eliminariam o Relativismo, estão rodeadas por uma vasta ignorância."* (FEYERABEND, Paul. **A Ciência em uma sociedade livre**. São Paulo: Editora Unesp, 2011, p. 102)

169 *"Para os que examinam o rico material fornecido pela história e não têm a intenção de empobrecê-lo a fim de agradar a seus baixos instintos, a seu anseio por segurança intelectual na forma de clareza, precisão, 'objetividade' e 'verdade', ficará claro que há apenas um princípio que pode ser defendido em todas as circunstâncias e em todos os estágios do desenvolvimento humano. É o princípio de que tudo vale."* (FEYERABEND, Paul. **Contra o método**. São Paulo: Editora Unesp, 2ª edição, 2011, p. 42)

170 *"Tais métodos irracionais de sustentação são necessários por causa do desenvolvimento desigual das diferentes partes da ciência."* (FEYERABEND, Paul. **Contra o método**. São Paulo: Editora Unesp, 2ª edição, 2011, p. 27)

171 *"Uma resposta ainda mais importante é que as leis da natureza certamente não são encontradas independentemente de uma cultura específica. E preciso uma atitude mental muito especial inserida em uma estrutura social particular combinada às vezes com sequências históricas bastante idiossincráticas para inventar, formular, checar e estabelecer leis, tais como a segunda lei da termodinâmica. Isso é hoje admitido por sociólogos, historiadores da ciência e até por alguns filósofos."* (FEYERABEND, Paul. **Adeus à Razão**. São Paulo: Editora Unesp, 2003, p. 108)

172 *"Os conceitos introduzidos assim não são entidades abstratas e nem são separados das coisas. São aspectos delas, do mesmo modo que a cor, a velocidade, a beleza do movimento, a habilidade especializada e o manejo de armas ou das palavras. Eles são adaptados às circunstâncias em que vêm à tona e se modificam de acordo com elas."* (FEYERABEND, Paul. **Adeus à Razão**. São Paulo: Editora Unesp, 2003, p. 138)

173 *"A ciência não é nem uma tradição isolada nem a melhor tradição que há... Em uma democracia, deveria ser separada do Estado exatamente como as igrejas ora estão dele separadas."* (FEYERABEND, Paul. **Contra o método**. São Paulo: Editora Unesp, 2ª edição, 2011, p. 29)

174 *"Contudo, é possível avaliar padrões de racionalidade e aperfeiçoá-los. Os princípios de aperfeiçoamento não estão nem acima da tradição nem além da mudança, e é impossível estabelecê-los clara e inequivocamente."* (FEYERABEND, Paul. **Contra o método**. São Paulo: Editora Unesp, 2ª edição, 2011, p. 28)

mesmo que se tolere sem maiores preocupações a vagueza e indeterminação dos seus resultados[175].

4.3. As Convergências do Pensamento de Greco com a visão científica de Feyerabend

Com base em tudo isso, nossa análise sugere que o verdadeiro pensador que mais se aproxima dos pressupostos teóricos defendidos por GRECO não é outro senão FEYERABEND, dado o inquestionável alinhamento entre as críticas que ambos dirigem à ciência tradicional. Tal modelo de ciência, para eles, é caracterizado por um racionalismo artificial e um formalismo metodológico que a tornam rígida e imutável, com uma busca obsessiva por certeza, objetividade[176] e universalidade.

Em contraposição, tanto GRECO quanto FEYERABEND defendem uma visão da atividade científica como um empreendimento dinâmico, criativo, artístico e inovador, capaz de se adaptar às transformações do mundo e que não deve se prender à busca por segurança e certezas absolutas. Ambos reconhecem que a verdadeira natureza da ciência não está na busca de um conhecimento fixo, mas na constante reinvenção do próprio processo científico, com uma abordagem mais fluida e aberta à incerteza e à complexidade do mundo real.

Desse modo, uma leitura mais completa dos escritos de GRECO permite concluir que os pressupostos teóricos do modelo científico que ele pretende seja adotado na sociedade pós-moderna – dentro e fora do direito tributário – encontra mais semelhanças e aproximações, não com o pensamento maduro da filósofa Susan HAACK, mas com o irracionalismo epistemológico defendido por Paul FEYERABEND, o qual precisamente é conhecido por rejeitar uma ciência apegada a formalidades, metodologias estanques e racionalismos idealistas, defendendo uma postura mais flexível, plural e aberta às influências culturais e ideológicas do cientista.

5. CONCLUSÃO

Ao longo deste artigo, procuramos explorar a complexidade do pensamento de Marco Aurélio Greco, um pensador que não teme a incerteza, abraça

---

175 *"O modelo é vago - é bem verdade -, mas a indefinição é necessária, pois ele supostamente deve "abrir caminho" (EFM, p.160) para as decisões concretas daqueles que o usam. O modelo recomenda uma igualdade de tradições: qualquer proposta deve ser primeiramente ver - ficada pelas pessoas a quem é dirigida; ninguém pode prever o resultado."* (FEYERABEND, Paul. **Adeus à Razão**. São Paulo: Editora Unesp, 2003, p. 366)

176 *"Os intelectuais dizem que é em virtude da objetividade de seus procedimentos – uma deplorável falta de perspectiva... Não há motivo algum para ficar preso à Razão, mesmo se ela foi alcançada por meio de um debate aberto."* (FEYERABEND, Paul. **A Ciência em uma sociedade livre**. São Paulo: Editora Unesp, 2011, p. 132)

a pluralidade de ideias e aceita que um modelo científico conviva com suas contradições. O seu pensamento, pois, oferece uma leitura crítica e renovadora sobre os conceitos de ciência e causalidade, questionando a utilidade da visão tradicional da ciência e a suposta rigidez da causalidade aristotélica, propondo, assim, uma revolução científica que abraça a incerteza, a complexidade e a dinâmica da realidade. Sua defesa da lógica *fuzzy* e de uma ciência criativa e funcional, adaptada às mudanças constantes, apresenta uma alternativa ao modelo científico tradicional, propondo uma abordagem mais plural e conectada com as necessidades do presente. A obra de GRECO é, pois, um convite à reflexão sobre os limites da ciência tradicional e a necessidade de novas formas de entendimento da realidade, que considerem a complexidade e a imprevisibilidade dos fenômenos.

Sua obra nos desafia a questionar modelos tradicionais, a confrontar conceitos aparentemente fixos e a abraçar a multiplicidade de perspectivas, tanto no campo do Direito Tributário quanto da Filosofia da Ciência. A reflexão crítica sobre sua visão de ciência e causalidade revela um pensador profundamente comprometido com a constante evolução do conhecimento, que, em vez de se conformar com certezas absolutas, propõe um olhar mais dinâmico e fluido sobre o real.

Essa postura de GRECO ecoa na famosa frase de Walt WHITMAN que serviu de epígrafe deste artigo, nos lembrando que, ao contrário do que muitas vezes é esperado, as contradições não são falhas, mas sim expressões de uma grandeza de pensamento. *"Eu sou vasto, eu contenho multidões"*, escreveu WHITMAN, e, de certo modo, isso descreve a essência do pensamento de GRECO: um intelectual cuja vastidão de ideias não se limita a uma única linha de raciocínio, mas se expande em direções que questionam e enriquecem os próprios limites da ciência e do direito.

Assim como WHITMAN celebra a pluralidade da experiência humana, GRECO nos ensina a abraçar a complexidade do mundo, reconhecendo que, para entender profundamente o que nos cerca, é necessário estar disposto aceitar contradições, a questionar e, sobretudo, a compreender as muitas facetas da realidade. Neste sentido, rendemos nossa homenagem a GRECO, cuja obra continua a ser um farol de inspiração, provocação e reflexão crítica, sempre desafiando seus leitores a pensar além do óbvio e a se aprofundar na vastidão do pensamento humano.

REFERÊNCIAS

FERREIRA NETO. Arthur Maria. **Por uma Ciência Prática do Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2016;

_____. **Metaética e Fundamentação do Direito**. Porto Alegre, Alemdina, 2ª edição, 2021

_____. **Crise Epistêmica No Direito Tributário Contemporâneo: Do Esgotamento Do Formalismo Normativista Aos Riscos Do Solidarismo Fiscal** In Revista Direito Tributário Atual, nº 56. São Paulo: IBDT, 2014, pp. 629-665;

_____. *Fundamentos Materiais da Tributação: Comutação, Restauração, Distribuição, Reconhecimento e Participação*. In ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. Espanha: Marcial Pons, 2012;

_____. **Classificação Constitucional de Tributos pela perspectiva da Justiça**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006;

FEYERABEND, Paul. **Adeus à Razão**. São Paulo: Editora Unesp, 2003;

_____. **Contra o método**. São Paulo: Editora Unesp, 2ª edição, 2011;

_____. **A Ciência em uma sociedade livre**. São Paulo: Editora Unesp, 2011;

GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade social e Tributação**. In. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005;

_____. **Crise do Formalismo no direito tributário brasileiro**. Revista da PGFN. Brasília: Ano 1, Número 1, 2011;

_____. **Dinâmica da Tributação: uma visão funcional**. Rio de Janeiro: Forense, 2ª edição, 2007;

_____. **Contribuições (uma figura 'sui generis')**. São Paulo: Editora Dialética, 2000;

_____. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 4ª edição, 2019;

_____. **Norma Jurídica Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1ª edição, 1974;

HAACK, Susan. **Deviant Logic, Fuzzy Logic: Beyond the Formalism**. Chicago: University of Chicago Press, 1996;

_____. **Filosofia das lógicas. São Paulo:** Unesp, 1ª edição, 2002;

_____. **Defending Science-Within Reason: Between Scientism and Cynicism.** Estados Unidos da América: Prometheus, 2007;

_____. **Manifesto de uma moderada apaixonada: Ensaios contra a moda irracionalista**. Rio de Janeiro: Edições Loyola; 1ª edição, 2011;

KUHN. Thomas. **The Structure of Scientific Revolutions**. Estados Unidos da América: University Of Chicago Press, 2a edição, 1970;

MACINTYRE, Alasdair. **After virtue**. Estados Unidos da América: University of Notre Dame, 2ª edição, 1984;

TRIBE, Laurence H.; DORF, Michael. **On Reading the Constitution**. Cambridge: Harvard University Press, 1991;

VACCARI, Rafaela Missaggia. **Sobre A Pertinência Do Feminismo Para A Investigação Filosófica: Respostas A Susan Haack.** Florianópolis: Revista Peri. V. 14, n. 2, 2012, pp. 32-57;

WHITMAN, Walt. **Leaves of Grass.** Nova Iorque: Dover Publications, Original 1855, 2007.

Capítulo 5

Consideração e Interpretação Econômica na Obra de Marco Aurélio Greco

Bruno Fajersztajn
Mateus Gripp
Victor Lyra Guimarães Luz

Honra-nos Sérgio André Rocha pelo convite a escrever em mais um capítulo para uma importante obra ao Direito Tributário pátrio, Marco Aurélio Greco é um daqueles doutrinadores que instigam reflexões profundas. Objetivando sempre "pensar fora da caixa", não há dúvidas de que a obra de Greco é essencial para a formação e evolução do pensamento jurídico e do Direito Tributário em particular.

Introdução

O objetivo do presente artigo é abordar a forma como Marco Aurélio Greco enfrentou a temática da "Consideração Econômica" e da "Interpretação Econômica" no âmbito do Direito Tributário.

Esta é uma temática diretamente relacionada à interpretação das leis tributárias, tendo surgido na Alemanha no início do século XX como uma reação ao entendimento de que o Direito Tributário deveria, sempre e em qualquer situação, ser visto como um "Direito de Sobreposição" atrelado a outros ramos do Direito, especialmente o Direito Privado.

A intenção da concepção original da Consideração Econômica, que contava com previsão no Código Tributário do *Reich* de 1919 (*Reichsabgabeordnun* - "RAO") após a sua introdução no projeto por meio de Enno Becker, era o combate ao formalismo do Direito Privado na interpretação do Direito Tributário[1]. Para tanto, na interpretação da Lei Tributária, pregava-se o afastamento

[1] NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 2.

aos conceitos e institutos de direito privado adotados pelo contribuinte, para verificar qual seria, sob a perspectiva econômica, o resultado alcançado das estruturas adotadas pelo particular, no âmbito de suas relações em sociedade.

Como observou Brandão Machado no Prefácio à tradução da obra de Wilhelm Hartz sobre Interpretação da Lei Tributária, a Consideração Econômica levou em conta a situação financeira do País como fator que recomendava a instituição de normas tributárias capazes de combater a evasão fiscal[2]. De fato, a reforma tributária alemã de 1919 é comumente associada às necessidades arrecadatórias supervenientes à Primeira Guerra Mundial, o que exigiu a elevação da carga tributária e a garantia de instrumentos à Administração Tributária para assegurar a efetividade das leis fiscais[3].

Nesse contexto, Becker pretendia que as alterações ao RAO fornecessem à Administração Tributária e aos Tribunais instrumentos adequados para coibir a liberdade dos contribuintes de arranjarem os seus negócios de tal maneira que obtivessem um mesmo resultado econômico, mas sem tributação.

Como se verá adiante neste trabalho, as alterações promovidas consagravam a autonomia do Direito Tributário por meio de uma interpretação da norma fiscal com uso do critério econômico ("método interpretativo"), outorgando ao aplicador da lei a liberdade de interpretá-la não em função dos institutos de Direito Privado adotados (aspectos formais), mas sim levando-se em conta o seu resultado econômico[4]. Como método interpretativo, o uso do resultado econômico na interpretação de normas tributárias possui dupla função[5]: (i) determinação de sentido da norma tributária; e (ii) valoração jurídica dos fatos sobre os quais se aplicam as normas tributárias.

Embora relacionada à autonomia do Direito Tributário, diversas variantes conceituais surgiram quando se tratava da Consideração Econômica. O Prof. John Barbosa Nogueira[6] aponta oito variantes que, por vezes, impediam a devida compreensão ou absorção da doutrina da Consideração Econômica, sendo três destas as mais relevantes para o artigo que se desenvolverá: (i) a variante segundo a qual a doutrina deve investigar a substância econômica do fato gerador, em posição de prevalência à forma jurídica (denominada "Busca

---

2 HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da Lei Tributária: Conteúdo e limites do critério econômico*. Tradução Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 7.

3 JÚNIOR, Ricardo André Galendi. *A Consideração Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: IBDT, 2020, p.124.

4 HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da Lei Tributária: Conteúdo e limites do critério econômico*. Tradução Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 11.

5 Cf. BEISSE, Heinrich. O Critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. In: MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira.* São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 5-6.

6 NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 18 e seguintes.

da substância econômica, desprezando-se a estrutura (forma) jurídica"); (ii) aquela segundo a qual a doutrina busca aplicar o mesmo tratamento tributário a fatos que, embora diversos, possuem identidade de efeitos econômicos, em uma defesa da aplicação analógica da interpretação econômica (variante denominada "Busca de identidade de efeitos econômicos"); e (iii) a concepção segundo a qual a Consideração Econômica deveria ser uma interpretação dos fatos, e não a interpretação da lei, de modo que se compreenda a relação jurídica para, em seguida, procurar a norma tributária aplicável (variante denominada "Interpretação dos Fatos").

A relevância destas variantes é justamente a forma como Marco Aurélio Greco as trata em sua obra. Ver-se-á adiante que Greco, embora não as denomine de "variantes conceituais" e tampouco adote a nomenclatura acima indicada, toma essas noções como pilares de suas considerações. Vale-se das definições acima, de modo quase indistinto, para conceituar aquilo que denomina "Interpretação Econômica". E distingue esse instituto daquilo que o que chama de "Consideração Econômica"[7], conceito que em sua visão significa coisa diversa. Para Greco, em razão da clara segregação que realiza, a "Consideração" poderia – e deveria – ser aplicada no âmbito do Direito Tributário, enquanto o mesmo não poderia ser dito quanto à "Interpretação Econômica".

Como se verá em detalhes, Greco procura evitar que o Direito Tributário esteja sujeito a um método interpretativo – essencialmente um método jurídico – equivalente a uma qualificação, valoração exclusiva de fatos. Ou seja, o autor nega, de forma clara e veemente, a possibilidade de que a interpretação do Direito se inicie nos fatos ("qualificação jurídica de fatos"), para que a sua qualificação determine, em seguida, qual será a norma tributária aplicável.

O tema é da maior relevância, seja por envolver a temática da interpretação das normas jurídicas – intrigante por si só e permanentemente atual –, seja por imbricar-se com as controvérsias relativas ao planejamento tributário – as quais ainda não receberam respostas adequadas e resolutórias, como aponta o próprio Greco[8].

Para cumprir o objetivo deste artigo, de modo a se apresentar a forma como Marco Aurélio Greco enfrentou a temática da "Consideração Econômica" e da "Interpretação Econômica" no âmbito do Direito Tributário, avaliar-se-á, por meio de pesquisa bibliográfica exploratória: (i) o que são as teorias que Marco Aurélio denomina como "Consideração Econômica" e "Interpretação Econômica" no âmbito do Direito Tributário, segundo o restante da doutrina; (ii) como Marco Aurélio Greco as enfrenta em sua obra. Ao final, apresentam-se as conclusões de ambas essas investigações.

---

7 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 178.

8 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 17.

2. CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1. Interpretação como a atribuição de sentido a um texto normativo e sua aplicação a determinada situação concreta ("interpretação em sentido amplo" e "qualificação jurídica dos fatos")

Neste trabalho, não se pretende apresentar todas as nuances envolvidas na interpretação das normas jurídicas. O tema é complexo e sobre ele há vasta doutrina. Ao mesmo tempo, não se pode ignorá-la, já que a essência da interpretação e da consideração econômica envolve o próprio ato de interpretação, isto é, de construção de sentido de textos normativos para aplicação a determinado fato jurídico. Por isso, algumas breves palavras sobre o tema serão doravante apresentadas.

Nas palavras de Riccardo Guastini, "interpretar" no âmbito jurídico representa a tarefa de atribuir sentido a um texto normativo[9]. Esta atribuição de sentidos terá o objetivo de alcançar um *sentido válido* para a própria *comunicação normativa* que vinculará os indivíduos enquanto destinatários da norma jurídica, servindo como norma diretiva de comportamentos[10].

A expressão "sentido válido" decorre do fato de que os textos normativos utilizam a linguagem como o veículo para expressão da norma jurídica. Como a linguagem se exprime por palavras, as quais podem comportar múltiplos significados que resultam da sua utilização (decorrentes de sua ambiguidade e vagueza), o seu respectivo alcance e sentido dependem de variáveis distintas. Nas lições de Greco[11], esses múltiplos significados podem (i) resultar do que se convencionou ser o sentido daquela palavra na situação específica; ou (ii) depender do contexto em que a palavra é utilizada. Enfim, caso um enunciado normativo utilize palavras *ambíguas* ou *vagas*[12], há diversos sentidos possíveis para a norma jurídica que se interpreta.

Em essência, portanto, interpretar representa a *seleção* das possibilidades comunicativas para atribuição – é válido repetir – do *sentido válido* do texto/enunciado normativo. Esta atribuição de *sentido válido* representa a transformação do texto legal em norma jurídica[13].

---

9 GUASTINI, Ricardo. *Filosofia del diritto positivo*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2017, p. 307.

10 JÚNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 213.

11 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 87.

12 JÚNIOR, Ricardo André Galendi. *A Consideração Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 59.

13 GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos Juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 27.

Para interpretar um enunciado normativo com a aplicação da norma jurídica a determinado caso, há quem segregue a atividade em um processo lógico composto por duas "etapas"[14]: (i) primeiro, interpreta-se um texto normativo para atribuição de sentido (premissa maior) e, em seguida, (ii) subordina-se, subsome-se a norma jurídica a uma situação de fato concreta (premissa menor). É o que Karl Larenz chama de "*silogismo de determinação da consequência jurídica*"[15].

Esta segregação, portanto, envolve (i) um ato de *interpretação em sentido amplo*, representado pelo processo a partir do qual se determina a norma jurídica contida em um enunciado normativo; e (ii) um ato de *qualificação de fatos jurídicos*, consistente na identificação dos fatos jurídicos relevantes para a aplicação da norma jurídica construída a partir da interpretação do enunciado normativo[16]. Ambos os atos podem se mostrar problemáticos em virtude de suas dificuldades inerentes, mas aqui não se pretende avançar nelas no presente estudo.

Para a *interpretação em sentido amplo*, tradicionalmente utilizam-se métodos que permitem a atribuição de sentido aos enunciados normativos: (i) método gramatical ou semântico; (ii) método sistemático; (iii) método histórico; e (iv) método teleológico. Cada qual possui a sua finalidade específica.

Definida a norma jurídica aplicável de acordo com estes métodos interpretativos, segundo o silogismo supra referido, avança-se para a qualificação dos fatos jurídicos. Ocorre que, para tanto, deve-se ter em mente que a sua seleção ocorrerá sempre de acordo com o sentido da hipótese normativa interpretada. Humberto Ávila[17] fala em verificação dos fatos que possuem pertinência com a norma jurídica interpretada (*exame de pertinência*) e, dentre os pontos de vista possíveis, quais deles são adequados para qualificação dos fatos (*exame de valoração*). Por isso, não se interpreta a norma para depois qualificarem-se os fatos. Interpreta-se, em verdade, as normas de acordo com os fatos e os fatos de acordo com as normas, de forma simultânea[18], em

---

14 Embora reconheça a possibilidade de segregação em etapas distintas, denominadas por ele de interpretação in abstrato e interpretação in concreto, Eros Grau entende que a primeira necessariamente envolve a consideração dos fatos. Por isso, em sua visão, não é possível apartar a interpretação (em sentido amplo) da aplicação das normas jurídicas. Cf. GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos Juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 55.

15 LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 7ª ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, pp. 380-381.

16 JÚNIOR, Ricardo André Galendi. *A Consideração Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 63.

17 ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 107.

18 ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 107.

virtude da interdependência entre ambos[19]. Assim, a qualificação dos fatos jurídicos ocorrerá sempre por meio de uma referência ao sentido estabelecido para a premissa maior (lei interpretada)[20].

A concepção original da Consideração Econômica atua na *interpretação em sentido amplo* da norma jurídica, havendo também variantes conceituais aplicáveis à *qualificação dos fatos jurídicos* (como a Teoria do Julgamento).

Este tema será mais bem explorado no tópico seguinte.

2.2. Há diferença entre a Interpretação e a Consideração Econômica? A posição majoritária da doutrina

A possível distinção entre o que seria "Interpretação Econômica" e "Consideração Econômica" já foi abordada pelo Professor Johnson Barbosa Nogueira[21]. Como fica claro, trata-se de expressões que podem (e não devem) possuir o mesmo significado, a depender do recorte semântico que sobre elas se realize.

Para a maior parcela da doutrina, ao fim e ao cabo, mesmo diante das variantes conceituais existentes, ambas pretendem que a norma tributária seja interpretada com base em sua finalidade, mediante a inclusão do critério econômico.

No início de sua obra sobre a Consideração Econômica, aliás, Ricardo Galendi[22] ensina que, na doutrina alemã contemporânea, diversas expressões referem-se a fenômenos assemelhados, sendo: (i) interpretação econômica; (ii) interpretação econômico-teleológica; consideração jurídico-tributária; (iii) consideração tributária; (iv) consideração especificamente tributária; (v) consideração funcional. As diferenças de terminologia, prossegue o autor, decorreriam de um recurso teórico para que os autores alemães descolem as suas teorias daquelas mais antigas sobre a "Consideração Econômica".

Não por outra razão, mesmo reconhecendo que a Consideração Econômica pode possuir diversos significados, de acordo com a teoria adotada (ex: concepção original vs. teoria do julgamento, como se verá a seguir, entre outras), também Galendi utiliza em seu trabalho diversas expressões para fazer referência à Consideração Econômica, sendo: interpretação econômica; consideração econômica; critério econômico; consideração do critério econômico.

---

19 TORRES Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. Rio de Janeiro: Revista de Direito Administrativo, 2004, v. 235, p. 214.

20 JÚNIOR, Ricardo André Galendi. *A Consideração Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 64.

21 NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação Econômica no Direito Tributário.* São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 11.

22 JÚNIOR, Ricardo André Galendi. *A Consideração Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 37.

Em suma, para grande parcela dos autores que se debruçam sobre o Direito Tributário, ambas expressões revelariam o mesmo conteúdo, razão pela qual, para esta parcela da doutrina, a utilização de quaisquer delas no exercício da tributação deveria ser igualmente repelida.

2.3. O que é, afinal, a Consideração Econômica e como se deu o seu desenvolvimento?

Estabelecido que os fenômenos são equivalentes para a maior parte da doutrina, cumpre, então, conceituá-los.

Como mencionado na introdução, a temática da Consideração Econômica envolve a forma como as normas tributárias são interpretadas. Antes mesmo de mencionar a Consideração Econômica, Luís Eduardo Schoueri[23] relata que as alterações normativas introduzidas na Alemanha em virtude da necessidade de arrecadação ocorreram primeiro com as alterações ao texto constitucional da época, com a reforma tributária de 1919/1920 prevendo novas bases para tributação – como visto. Com isso, dado o intencionado aumento da carga tributária, viu-se a necessidade de nova fundamentação para justificar a distribuição de encargos entre a sociedade (capacidade contributiva), de modo que o legislador deixou de vincular a tributação a figuras de Direito Privado, passando a fazê-lo por intermédio de fenômenos econômicos – renda, patrimônio, vendas.

Em linha com a lógica econômica introduzida nas hipóteses de incidência, surgiu a necessidade de elaboração de normas tributárias capazes de combater a evasão fiscal, coibindo a liberdade de contribuintes estruturarem seus negócios de modo a obter o resultado econômico desejado, mas evitando a incidência da norma tributária por intermédio da adoção de institutos de Direito Privado. A esse respeito, o caso MITROPA é comumente citado para exemplificar as divergências entre Fisco e contribuintes a respeito da interpretação econômica[24].

Diante dos movimentos de liberdade da submissão do Direito Tributário ao Direito Privado, Enno Becker elaborou projeto de lei que resultou no RAO de 1919, por meio do qual introduziram-se na legislação alemã dois dispositivos que trariam a Consideração Econômica para um patamar legal: os §§4º e 5º.

O §4º exigia que a interpretação teleológica da norma tributária fosse feita em conjunto o seu "significado econômico" e com o "desenvolvimento

---

23 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário,* 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 745.

24 HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da Lei Tributária: Conteúdo e limites do critério econômico*. Tradução e Prefácio de Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, pp. 8-9.

das circunstâncias", admitindo, nas palavras de Schoueri[25], uma "interpretação dinâmica" do texto legal. Por sua vez, o §5º complementava o anterior, estabelecendo a impossibilidade de o contribuinte reduzir a tributação por meio do abuso de formas de Direito Civil.

Um ponto relevante sobre o §4º do RAO de 1919 dizia respeito à qualificação jurídica dos fatos. Uma análise breve do texto legal poderia fazer crer que a interpretação dos textos legais, e somente deles, dar-se-ia mediante a utilização do método teleológico, ao lado da consideração econômica. Contudo, Galendi[26] deixa claro que o ideal de Enno Becker, que era seguido pela jurisprudência do Tribunal de Finanças do Império Alemão (*Reichsfinanzhof* - RFH), determinava também que os fatos, para aplicação da norma jurídica, fossem qualificados de acordo com a consideração econômica, independentemente do sentido da lei que estava sendo interpretada. Esta abordagem, que trazia um claro descasamento entre interpretação da norma e qualificação dos fatos, possibilitava a manipulação dos fatos jurídicos sobre os quais se aplicaria a norma tributária, o que resultou em problemas na jurisprudência do RFH.

Neste ponto, pode-se mencionar a evolução da "Teoria do Julgamento" (posteriormente evoluída para a "consideração tipificante", que também possuía um viés libertário do Direito Tributário das amarras do Direito Civil. Igualmente imputada a Enno Becker, a teoria considerava que não só a lei tributária, mas também a qualificação jurídica dos fatos deveria ser realizada com base na consideração econômica. Com isso, trazia-se a consideração econômica para o momento de aplicação da norma tributária, para que os fatos fossem qualificados de acordo com as suas características econômicas, antes mesmo que o sentido do texto legal (norma jurídica) fosse extraído.

A jurisprudência do RFH, inclusive, valeu-se da Consideração Econômica para a tomada de diversas decisões questionáveis e exageradas. Galendi menciona que não raro os julgadores utilizavam interpretação em sentido amplo da norma tributária com fundamento no §4º, admitindo, inclusive, a analogia gravosa por ser papel da jurisprudência a livre construção do Direito[27]. Nesse sentido, podem ser mencionados casos em que a jurisprudência (i) aplicou a Consideração Econômica a situações que não eram comportadas pelo sentido possível do texto legal; (ii) aplicou a Consideração Econômica para o desprezo de fatos relevantes, em aparente utilização da Teoria

---

25 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário,* 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 745.

26 JÚNIOR, Ricardo André Galendi. *A Consideração Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: IBDT, 2020, pp. 131-132.

27 JÚNIOR, Ricardo André Galendi. *A Consideração Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 130.

do Julgamento; (iii) aplicou a Consideração Econômica para justificar uma finalidade arrecadatória da norma fiscal[28].

Os exageros jurisprudenciais, aliados a opositores que passaram a sustentar que os institutos e formas de Direito Civil deveriam ser respeitados em nome da unidade do ordenamento jurídico[29], resultaram em uma reformulação da Consideração Econômica[30], a qual foi suprimida do texto legal da Ordenação Tributária de 1977, o qual contempla a figura do "abuso de formas jurídicas" para disciplinar a cláusula geral anti-abuso naquele ordenamento jurídico[31].

Atualmente, a Consideração Econômica reconhece que a lei tributária pode vincular o dever de contribuir para os gastos públicos não a institutos de Direito Privado, mas a situações econômicas nas quais ocorrem a manifestação de capacidade contributiva. Ao assim fazer, tais serão situações "jurídico-tributárias", pois estabelecidas em normas de Direito Tributário.

A grande questão concernente à Consideração Econômica surge, porém, quando a lei tributária utiliza uma forma jurídica prescrita no Direito Privado para formação da hipótese tributária, mas alcança o seu conteúdo econômico para definir a tributação. Por vezes, inclusive, é possível que o legislador, diante da autonomia do Direito Tributário, altere os conceitos de direito privado, no que passa a criar um instituto próprio[32].

Nessa situação, a Consideração Econômica fará com que o intérprete entenda se a hipótese tributária demanda a ocorrência da forma jurídica estabelecida no Direito Privado ou se a tributação incidirá somente sobre o seu conteúdo econômico. São válidas as lições de Schoueri sobre o tema[33]:

> *"A consideração econômica, nesse sentido, convida o intérprete/aplicador a investigar se a hipótese tributária exige a celebração de um negócio jurídico, como pressuposto*

---

28 JÚNIOR, Ricardo André Galendi. *A Consideração Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 130.

29 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário,* 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 754.

30 ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação e aplicação da lei tributária: da consideração econômica da norma tributária à análise econômica do direito. MACHADO, Hugo de Brito (coord). *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária.* São Paulo: Dialética, 2003, p. 203.

31 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário,* 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 759.

32 No Direito brasileiro, a atribuição de efeitos tributários distintos do Direito Privado é permitida nas hipóteses do art. 109 do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual "Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários". Todavia, caso a Constituição Federal tenha eleito um conceito de Direito Privado para a definição de competência tributária, fica vedado à lei tributária estabelecer efeitos diferentes, como preceitua o art. 110 do mesmo Código, nos seguintes termos: "A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

33 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário,* 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 755.

para a tributação, ou se esta se dará na ocorrência de uma série de fatos, geralmente presentes no bojo daquele negócio mas que igualmente podem ocorrer sem que o último se concretize.

(...)

Por trás da consideração econômica, encontra-se, pois, o reconhecimento de que expressões idênticas empregadas em leis diversas não precisam necessariamente ser interpretadas igualmente: cada dispositivo deve ser interpretado à luz de seu contexto e à vista de suas relações com outros dispositivos, tendo em vista sua finalidade. A finalidade do Direito Tributário não se confunde com a do Direito Privado, o que implica - eis a síntese que a consideração econômica exige - reconhecer que, diante de finalidades diversas, expressões idênticas não precisam ter idêntico alcance."

Concordamos com o Autor. Afinal, não se pode ignorar que a legislação tributária utiliza em certos casos conceitos econômicos ao estabelecer as respectivas hipóteses de incidência. Isso se deu desde a Emenda Constitucional n. 18, de 1965, cujo conceito foi também seguido pela Constituição Federal de 1988. Com isso, assim como na Alemanha, pode-se afirmar que o Direito Tributário brasileiro possui conceitos econômicos nas hipóteses tributárias, o que demanda uma forma distinta para o entendimento do alcance dessas hipóteses. Afinal, qual é a finalidade do instituto criado pela lei, mediante o emprego de expressões econômicas?

A interpretação no Direito Tributário, assim, evolui a um outro patamar, o qual demanda o reconhecimento sobre o alcance das expressões econômicas utilizadas nas leis definidoras das hipóteses tributárias. E mais: exige entender se essa expressão se confunde com alguma outra utilizada no âmbito do Direito Privado, para entender como esta prevalecerá sobre aquela para a incidência do tributo investigado.

Por fim, um exemplo pode facilitar o entendimento de tudo o que foi exposto acima.

No art. 3º, parágrafo 3º, da Lei n. 7.713, de 22.12.1988, a lei estabelece a incidência do imposto de renda pessoa física (IRPF) sobre os ganhos de capital auferidos no mês. Ao definir a hipótese tributária a ser levada em conta para subsunção dos fatos (atividades de interpretação e qualificação), a lei determinou a incidência do imposto sobre os ganhos apurados em operações que importem alienação a qualquer título (*lato sensu*). Em seguida, utiliza uma série de exemplos, considerando-se alienação as operações realizadas "*por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins*".

Diante da utilização de um instituto de Direito Privado (alienação), surge a dúvida se a lei tributária poderia, ao mesmo tempo, empregar um termo que

contém significado próprio no Direito Privado, mas conferir sentido próprio para a lei tributária. É o caso, por exemplo, de considerar que a "adjudicação" e a "desapropriação" configuram uma "alienação" para fins de incidência do IRPF sobre ganhos de capital. Enfim, a dúvida será entender se a lei tributária considera a alienação do direito privado como um aspecto relevante do fato gerador ou se teria a lei criado um novo conceito de alienação, baseado em um conteúdo econômico específico. Repare-se que nesta hipótese, como o termo "alienação" não foi utilizado pela Constituição Federal para definir ou limitar competência tributária (estamos tratando de tributação da renda), não há impedimento para que a lei tributária equipare, para fins de incidência do IRPF, adjudicação e desapropriação a alienação.

Luís Eduardo Schoueri[34] entende que à lei tributária é lícita a modificação do conceito de alienação. Para a incidência do imposto, basta, em sua visão, que haja uma operação que importe a transmissão do bem ou direito (esta seria o seu conteúdo econômico), sendo irrelevante se esta operação ocorreu de forma voluntária (compra e venda) ou involuntária (desapropriação). Assim, a consideração econômica atuaria para reconhecer que uma expressão idêntica (alienação na lei civil; alienação na lei tributária) não precisa ser interpretada no mesmo sentido pelo Direito Tributário e pelo Direito Civil, já que a inclusão da Consideração Econômica como método interpretativo permitiria apontar que a expressão utilizada pela lei, ao invés de exigir a presença de um negócio ou forma jurídica específica, demanda a ocorrência de fatos econômicos, os quais seriam o verdadeiro conteúdo da hipótese tributária.

A posição não é unânime na doutrina. Um dos autores do presente trabalho possui posição distinta[35], por entender que a lei tributária, ao utilizar um conceito de Direito Privado, não poderia modificar o seu conteúdo, o que decorre não só da forma como o dispositivo legal foi construído (utilização do conceito de direito privado e "exemplos" para a sua qualificação), mas da norma estabelecida no art. 116, inciso II, do CTN, segundo o qual o fato gerador dos tributos, quando a lei se valer de institutos de direito privado (situação jurídica), somente se considera ocorrido quando, e somente quando, a situação jurídica se perfectibiliza, nos termos do Direito Privado. Dessa forma, a ocorrência de eventos que não se enquadrem no conceito de Direito Privado "alienação" não atrai a incidência do IRPF sobre o ganho de capital.

Tecidas as considerações sobre a evolução da Consideração Econômica no Direito Tributário, adiante apresentam-se as questões envolvendo as variantes conceituais existentes sobre a matéria.

---

34 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário,* 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 824.

35 LUZ, Victor Lyra Guimarães. O significado do termo "alienação" na legislação do imposto de renda. In: *Revista de Direito Tributário Atual*, v. 48. São Paulo: IBDT, 2021.

2.4. As variantes conceituais da Consideração Econômica

Ao tratar da interpretação econômica no Direito Tributário e as eventuais distinções entre esta e a interpretação de acordo com os efeitos econômicos da norma tributária, José Maria Arruda de Andrade[36] deixa claro que a sua conceituação depende da noção de interpretação econômica que se adote. De fato, na Alemanha do século XX houve, sob a denominação de "Consideração Econômica", uma série de variações da concepção original, a grande maioria com o mote de libertar o Direito Tributário das amarras do Direito Civil. Galendi as apresenta e constrói o seu significado de forma extremamente detalhada[37].

Anos antes e como antecipado, o Professor Johnson Barbosa Nogueira[38] apresentou ao menos oito variantes conceituais possíveis para a Consideração Econômica, as quais conferem um caráter de generalidade ou de especificidade à teoria, como também buscam caminhos distintos para afirmar a legitimidade do emprego do método como um método interpretativo relevante. Para os fins do presente trabalho, mencionam-se três das variantes conceituais apresentadas pelo Professor Johnson:

- **Busca da substância econômica, desprezando-se a forma jurídica**: variante segundo a qual a lei tributária utiliza-se de conceitos jurídicos que devem ser compreendidos como abreviações do conteúdo econômico que lhes é subjacente; por isso, o intérprete do Direito Tributário deveria buscar a *intentio facti* ao invés da *intentio juris*[39].
- **Busca de identidade de efeitos econômicos**: a variante segundo a qual a doutrina busca aplicar o mesmo tratamento tributário a fatos que, embora diversos, possuem identidade de efeitos econômicos, em uma defesa da aplicação analógica da interpretação econômica; e
- **Interpretação dos fatos:** a concepção segundo a qual a Consideração Econômica deveria ser uma interpretação dos fatos, e não à interpretação da lei, de modo que se compreenda a questão envolvida para, em seguida, procurar a norma tributária aplicável.

---

36 ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação e aplicação da lei tributária: da consideração econômica da norma tributária à análise econômica do direito. MACHADO, Hugo de Brito (coord). *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária.* São Paulo: Dialética, 2003, p. 203.

37 JÚNIOR, Ricardo André Galendi. *A Consideração Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 123 e seguintes.

38 NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação Econômica no Direito Tributário.* São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 18 e seguintes.

39 NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 17.

Como antecipado, a relevância das noções acima decorre do fato de que Marco Aurélio Greco segrega o grande tema da Consideração Econômica em dois: para o autor, existiria a "Consideração Econômica", enquanto a "Interpretação Econômica" seria uma teoria distinta, coincidente com os conceitos das variantes supratranscritas (ora a aproximar-se de um, ora de outro), a depender do agente que dela se utilize.

3. INTERPRETAÇÃO E CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA NA OBRA DE MARCO AURÉLIO GRECO

3.1. Premissas distintivas do autor

Cabe finalmente voltarmos especificamente ***à*** obra de Greco, a fim de iluminar como as suas considerações a respeito da Interpretação e da Consideração Econômica influem sobre o Direito Tributário brasileiro. Adiante-se que se confirma a premissa da influência do autor, pois o debate, antes de seus aportes, era não raro permeado por maniqueísmos, obstrutores da marcha evolutiva da ciência do Direito.

Antes de se avançar, contudo, cumpre colocar às claras algumas das premissas adotadas por Greco, as quais constituem sustentáculos daquilo que compõe sua teoria. Somente com isso é que será possível uma compreensão ótima de suas colaborações.

Pois bem. Acima foram tecidas ligeiras ideias a respeito do que significa o fenômeno humano da interpretação da linguagem, principalmente à luz das lições de Guastini. Nesse ponto, Greco sobreleva-se. A agregar complexidade à investigação da conduta interpretativa, distancia-se de uma visão purista[40] e ressalva que essa atividade não pode ser compreendida como fenômeno neutro; é, sim, influenciada pelo agente que a ela se dedica, de modo que a interpretação da norma *in abstracto* jamais poderá ter um único resultado possível – o que Greco, aliás, diz ser válido afirmar mesmo à luz de lições kelsenianas[41].

Poder-se-ia afirmar, de modo desavisado, que aí não reside novidade, já que até mesmo Guastini já compreendia o ato de interpretar como a conduta de decidir significado dos textos normativos[42] – o que, é claro, pressupõe a possibilidade de que a seja atribuído mais de um significado a determinado texto. A agudez de Greco, contudo, consiste precisamente em colocar às claras

[40] No sentido de uma mera descrição do conteúdo contido na norma, sem lhe agregar conteúdo algum no momento da interpretação.

[41] GRECO, Marco Aurélio. *Plenejamento Tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, pp. 492-493.

[42] GRECO, Marco Aurélio. *Plenejamento Tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 493.

aquilo que outros já teriam admitido no passado, com maior grau de timidez, ou até mesmo apenas de maneira implícita.

Consiste, ademais, em elevar, de modo ostensivo, o intérprete à condição de criador da ordem jurídica[43] – condição por vezes não reconhecida em algumas das correntes da filosofia do Direito –, *pari passu* ao próprio legislador; e, na companhia de Ricoeur, em assinalar categoricamente que o processo interpretativo revela, em verdade, o "mundo diante do texto", e não o mundo do próprio texto, ou mundo que lhe é subjacente ("mundo atrás do texto")[44]. Ora, nas palavras do próprio Greco, "as normas, seja por consagrarem valores, seja porque o intérprete deles também é portador, implicam, igualmente, valorações que interferem na operação de fragmentação e recomposição do discurso normativo"[45].

Ao ressaltar o protagonismo do hermeneuta no processo interpretativo, o autor demonstra as limitações do "silogismo judicial"[46], ou "silogismo de determinação da consequência jurídica", nos termos empregados por Larenz, supracitados. Não só, termina por iluminar a inequívoca possibilidade de que o raciocínio interpretativo, exegético que é, seja permeado por dúvidas quanto ao conteúdo da própria norma e quanto aos fatos que a ela se subsomem – noção essa que é incompatível com a compreensão da interpretação do Direito como um exercício meramente lógico-dedutivo.

Bem por isso, Greco registra que a noção de sentido inequívoco da norma jurídica é incompatível com diversas das questões suscitadas pelos operadores do Direito em tempos modernos – em especial no âmbito tributário –, já que as decisões proferidas pelos tribunais, sejam eles administrativos ou judiciais, não mais são prolatadas sob o alicerce de parâmetros objetivos e formais, nitidamente identificáveis[47] – e quanto a esse fato, este trabalho não ousa divergir. Ao fazê-lo, aliás, Greco alinha-se a parâmetros dworkinianos da compreensão da atividade jurisdicional[48], os quais tampouco parecem ser compatíveis com noções de uma lógica bivalente na aplicação do Direito.

Posto isso, tem-se claro que, para Greco: *(i)* o ato de interpretar consiste em processo criativo inerentemente influenciado pelo agente que dela se ocupa; *(ii)* noções como a de "sentido inequívoco da norma jurídica" têm se mostrado insuficientes para a solução de temas complexos do Direito, como

---

43 Nos limites da construção do sentido e alcance as normas jurídicas, é claro.

44 GRECO, Marco Aurélio. *Plenejamento Tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 507.

45 GRECO, Marco Aurélio. *Plenejamento Tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 498.

46 Assim compreendido como o raciocínio lógico-dedutivo, de origem aristotélica, segundo o qual a lei compreende a premissa maior (normativa), enquanto o fato constitui premissa menor que a ela simplesmente se subsome, de modo a dar origem à decisão judicial, sua conclusão.

47 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, pp. 495-496.

48 Alude-se às considerações de Ronald Dworkin a respeito de como se desenvolve a atividade judicante nos denominados *hard cases* (*i.e.* "casos complexos", em tradução livre), como justamente são aqueles que envolvem os temas da elisão, da evasão fiscal e do planejamento tributário.

as questões envolvendo elisão e evasão fiscal; *(iii)* a atividade de interpretar (*i.e.* construir significado, como visto) é necessariamente permeada por dúvidas quanto à norma e até mesmo ao fato, dada a inescapável indeterminação da linguagem; e *(iv)* o silogismo de determinação da consequência jurídica é insuficiente para explicar o fenômeno interpretativo.

As premissas acima retratam as balizas pelas quais está orientada a posição do autor. A partir delas, revela-se aquilo que, ao cabo, é essencial para a compreensão de Greco: a interpretação do Direito reclama lógica não bivalente, sob pena de que ela não seja compreendida como o fenômeno complexo, policótomo que é, sujeito, inclusive, às variáveis do espaço e tempo[49-50]. Definições apriorísticas sobre legalidade e constitucionalidade de determinado ato ou fato, portanto, são incompatíveis com a sua posição epistemológica.

As investigações do presente estudo, ao cabo, revelam que é precisamente na adoção de lógica não bivalente na interpretação da norma jurídica que se calca a posição de Greco, a respeito da possibilidade[51] de adoção da Consideração Econômica no âmbito Direito Tributário. É desse específico conceito que agora se passa a tratar.

3.2. Interpretação Econômica *vs.* Consideração Econômica

Demonstrou-se acima que boa parcela da doutrina identifica nos institutos da "Interpretação Econômica do Direito Tributário" e da "Consideração Econômica" conceitos idênticos ou, no mínimo, similares, sem que haja diferença a justificar tratá-los como fenômenos distintos. E assim o faz a despeito das expressões serem inequivocamente polissêmicas, de conceituação problemática, como já alertava Johnson Barbosa Nogueira[52]. A bem da verdade, e aqui aproveitando as lições de Greco e Ricoeur, quando a doutrina o faz, em verdade constrói sentidos idênticos para aquelas expressões, que não são dotadas de significados apriorísticos.

Encontra-se aí distinção da doutrina de Greco que merece ser iluminada. Essa diferença reside na introdução, no contexto da doutrina brasileira,

---

49 GRECO, Marco Aurélio. *Plenejamento Tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, pp. 504-505.

50 Sobre o tema, aliás, Greco é preciso ao decompor a referida variável em, pelo menos, cinco distintas (2019, p.505): (i) o tempo da lei, *i.e.* o sentido da norma ao tempo em que elaborada; (ii) o tempo em que ocorridos os fatos a serem interpretados, a reconhecer que o sentido da lei, quando de sua aplicação, pode não coincidir com àquele do tempo em que elaborada; (iii) o tempo do próprio fato; (iv) o tempo do momento da aplicação da norma; e (v) o tempo prospectivo, *i.e.* aquele dos novos fatos ainda a surgirem em função da interpretação no tempo.

51 Em verdade, um dever, e não uma conduta facultativa do intérprete, já que, para Greco, a consideração econômica na interpretação da norma jurídico-tributária é "indispensável" (2019, p. 216).

52 NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 17.

de maneira expressa e sistematizada, daquilo que comumente se chama de Consideração Econômica como exercício interpretativo de acepção própria, específica. É que, como adiantado, ao (re)construir o significado de ambos os institutos Interpretação Econômica e Consideração Econômica, Greco distingue-os em objetos distintos, para rechaçar a possibilidade de o primeiro ser adotado como método interpretativo válido no Direito Tributário (Interpretação Econômica), ao passo em que defende o emprego do segundo (Consideração Econômica).

Antes de que sejam abordados os significados de cada um desses institutos para Greco, cumpre rememorar que essa segregação conceitual ***é***, em verdade, a adoção de valores semânticos distintos para ambas as expressões (*i.e.*, diferentes reconstruções de significado para cada uma delas). Significa dizer que ambos aqueles institutos (ou expressões[53]) podem significar coisas idênticas, ou distintas, a depender do recorte epistemológico de quem se dedique a estudá-las, como bem observou José Maria Arruda de Andrade[54]. Ao segregá-las sob conceitos distintos, pode-se até mesmo dizer eu Greco nada mais faz do que adotar para cada uma delas uma das variantes conceituais já referidas por Johnson Barbosa Nogueira, no passado, mencionadas acima[55].

Seja como for, destaca-se na obra de Greco a conduta de distinguir institutos que, por muito tempo, foram tratados como se fossem uma só coisa pela doutrina, ou que até mesmo chegaram a ser identificados como coisas distintas, mas que até então não haviam sido contrapostas num mesmo plano teórico, do modo explícito e organizado – o que Greco cuidou de fazer. Desse contraste, tem-se como resultado a clareza teorética, e a possibilidade de novos resultados na exegese das normas tributárias.

Constatada a distinção conceitual e feitas essas ressalvas, cumpre recapitular a diferenciação realizada pelo autor e precisar quais as definições por ele adotadas.

Segundo Greco, a interpretação econômica parte da análise das características econômicas do fato, para, em momento posterior, buscar-se a lei ao qual ele se subsome (lei de incidência). Tratar-se-ia, portanto, de processo interpretativo similar à analogia "*pois parte-se da análise do fato e, como não se encontra uma lei específica, busca-se uma outra lei*"[56]. Ter-se-ia, então, processo similar ao que a jurisprudência do RFH fez na Alemanha do período pós primeira guerra

---

53 Condutas, exercícios, atividades, como se preferir chamar.

54 ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação e aplicação da lei tributária: da consideração econômica da norma tributária à análise econômica do direito. MACHADO, Hugo de Brito (coord). *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária.* São Paulo: Dialética, 2003, p. 201.

55 NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 18.

56 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 178.

mundial, buscando encontrar a norma de incidência com base no fato reconstruído (abandonando-se qualquer aspecto do ato, forma ou negócio jurídico adotado pelo contribuinte).

Noutro giro, na Consideração Econômica o intérprete avalia a hipótese tributária para a construção de sentido do texto com base nos métodos interpretativos clássicos. Em sequência, vira-se para o fato e inclui em sua qualificação aspectos econômicos, mercadológicos, concorrenciais, ao lado de seu elemento jurídico, para, por fim, voltar à norma com a finalidade de averiguar se o fato, de significado reconstruído, se subsome a ela, ou não[57]. Noutros termos, o intérprete dedica-se primeiro a analisar a hipótese para verificar se os institutos utilizados pelo legislador são (i) institutos de Direito Privado; (ii) institutos próprios criados pelo legislador tributário; ou (iii) institutos que, a despeito de coincidirem em termos com o do Direito Privado, tiveram um significado próprio atribuído pelo legislador; seria aqui que a Consideração Econômica, utilizada como método interpretativo, permitiria extrair o significado da norma tributária mediante a inclusão do elemento econômico nas variáveis utilizadas para a interpretação do texto legal.

Considerando que as premissas de segregação (interpretação vs. consideração econômica) utilizadas pelo Autor estão corretas, as suas conclusões são absolutamente acertadas no âmbito do Direito Tributário brasileiro, que impede a figura da analogia (espécie da interpretação econômica que foi defendida) para estabelecimento das hipóteses tributárias.

Um exemplo pode facilitar tudo o que se quis dizer acima. Novamente, será utilizada como referência a norma de incidência do IRPF sobre os ganhos de capital. Contudo, para os fins do que se pretende, imagine-se que a norma em questão não tenha exemplificado quais as operações que, para a tributação do ganho de capital, são consideradas "alienações". Com isso, a hipótese tributária estaria restrita à seguinte locução: "Consideram-se ganho de capital os resultados auferidos nas operações que importem alienação."

Nesse contexto, a Consideração Econômica atuaria como método interpretativo parcial para auxiliar a construção de sentido do texto legal. A grande questão seria entender se o termo "alienação" (i) foi utilizado em seu sentido de Direito Privado, de modo que o legislador a ele se vinculou para a incidência da norma tributária, e sem esta, o IRPF não pode incidir sobre ganhos de capital; ou se (ii) o legislador teria se valido do conteúdo econômico das operações que importem "alienação" para definir o sentido da norma tributária. Após a interpretação da hipótese tributária, inobstante ao resultado que se chegue, o aplicador da norma voltar-se-ia ao fato ocorrido, para entender se

[57] GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 178.

este subsome-se à hipótese tributária ali posta (i.e., se haveria uma "alienação" segundo o sentido construído pelo intérprete).

Totalmente distinta seria a concepção da Interpretação Econômica, rechaçada por Greco. Esta partiria diretamente do fato ocorrido, objetivando reconhecer seu "conteúdo econômico". Concluindo-se qual é este conteúdo, será o momento de o intérprete procurar a sua norma de incidência. Caso se trate de um *conteúdo econômico* minimamente similar ao *conteúdo econômico* de uma alienação, considerar-se-ia ocorrido o fato gerador do IRPF sobre o ganho de capital.

Veja-se que na Interpretação Econômica, rechaçada por Greco, sequer existe a chance de interpretar o texto legal para a construção de seu sentido. O que se (re)constrói é exclusivamente o *fato*. Este será posteriormente enquadrado em uma norma de conteúdo econômico semelhante, sem a devida preocupação se este texto legal suporta a operação ocorrida ou se, em verdade, teria adotado um instituto de Direito Privado na hipótese tributária. Esta, em suma, é uma abordagem que pode resultar em aplicação da norma tributária a fatos que sequer se enquadram na hipótese tributária desenhada pelo legislador – *i.e.* analogia.

Com esse recorte distintivo, Greco parece querer dizer que, enquanto a Consideração Econômica implica admitir a assimilação de componentes econômicos quando do esforço interpretativo da norma tributária e da subsunção do fato, a Interpretação Econômica teria equivalência àquele esforço por completo. Isso é, a Consideração incluiria no exercício interpretativo elementos estranhos ao formalismo próprio ao Direito puro, atinentes à essência (econômica) do fato, enquanto a Interpretação Econômica, por sua vez, desconsideraria a forma jurídica, para dar enfoque exclusivo à essência do fato, em esforço exegético significativamente reduzido. E, dada a similaridade desse último exercício hermenêutico à analogia, o seu emprego no Direito brasileiro estaria obstado, por força da norma inscrita no art. 108, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional[58-59].

Ao distinguir os institutos e precisar os seus contornos, os trabalhos de Greco abrem alas para que seja superado o maniqueísmo a que se aludiu linhas acima, o qual por vezes permeia o debate a respeito da possibilidade de que os efeitos econômicos do fato praticado pelo contribuinte sejam tomados em

---

58 *"§ 1º O emprêgo da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.*"

59 Ressalte-se que o rechaçar da Interpretação Econômica realizado pelo autor decorre exclusivamente da prescrição inscrita no dispositivo supramencionado. Para Greco, o emprego da analogia no Direito Tributário seria conduta compatível com a Constituição de 1988 (2019, pp. 177-178), mas a negativa de sua utilização decorre de disposição expressa do CTN. Esta posição do autor revela o que ele mesmo declara ser o seu perfil teórico positivista. Muitos acreditam que o autor não teria esse perfil, mas o exemplo do art. 108 revela o perfil positivista com clareza.

consideração na aplicação da lei tributária. Sua obra deixa de lado a rigidez particular das posições extremadas e acríticas que *(i)* defendem como necessária a aplicação da interpretação econômica sobre o direito tributário[60] – estas, geralmente, fiscalistas –, e *(ii)* aquelas que rechaçam por completo a valoração de quaisquer efeitos econômicos, mercadológicos ou concorrenciais da conduta do agente na aplicação da lei, por apego ao acrítico ao formalismo.

Na extensão do tema aqui em comento, a virtuosidade da obra de Greco decorre precisamente de seu alinhamento à mediana aristotélica[61].

Tem-se, ao cabo, que a obra do autor está em linha com a atual forma com que a Consideração Econômica tomou corpo após anos de evolução: servir de um método interpretativo que tem a finalidade de (re)atribuir sentido à norma jurídica, mediante a inclusão, no tipo normativo, de seu conteúdo econômico subjacente.

3.3. Consideração econômica como deferência ao espírito constitucional

À parte de quaisquer críticas que possam surgir à posição de Greco[62], que não interessam no presente momento, a defesa da Consideração Econômica no Direito Tributário pretende dar enfoque às essências (do tipo e do fato), ao invés de se privilegiar, no exercício da interpretação, o elemento volitivo da conduta do agente que deu origem ao fato. Noutros termos, Greco busca valorizar o "ser", ao invés daquilo que se pretendeu que fosse[63]. Trata-se de valorar em maior grau a substância, em detrimento da forma[64], sempre em busca da finalidade da norma tributária, que é alcançar as manifestações de capacidade contributiva.

---

60 Na acepção que Barbosa Nogueira identificava pela variante "busca da substância econômica, desprezando-se a forma jurídica".

61 Aqui se faz referência às noções de ética aristotélica, comumente reduzidas ao brocardo "a virtude está no meio".

62 E muitas, de fato, já surgiram, algumas das quais são absolutamente válidas e pertinentes. Tanto é que boa parcela já foi rebatida pelo Prof. Sergio André Rocha, no trabalho *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*, especificamente em seu capítulo 9, intitulado "Mitos e Imprecisões sobre a Teoria de Marco Aurélio Greco", com o sucesso que se queira a ele atribuir.

63 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 178.

64 As palavras seguintes são sintéticas do racional e merecem transcrição, em prol da clareza quanto ao que aqui se afirma: "A natureza do que foi feito não é dada pela sua vontade isolada em abstrato que se manifesta através de um texto. Trata-se da vontade em concreto que se exterioriza através da conduta realizada. Cumpre, portanto, saber primeiro o que ele fez e qual o efeito do que realizou. Não é um jogo de 'quero e, portanto é'. O jogo é: alguém fez algo e, em função do que fez, saberemos a natureza daquela operação. Assim, ao examinar o caso

Concreto, pode-se constatar que naquele 'fazer' há um pedacinho de 'querer', de 'usufruir', de 'abster-se', de 'abrir mão', de 'ceder' etc. No que foi feito há uma reunião de todos estes ingredientes, e pela somatória deles vamos chegar à conclusão do que 'é' para fins de enquadramento no tipo legal." (2019, p. 179).

A opção teórica, é claro, não é realizada no vácuo. É, sim, permeada pelos valores que compõem as balizas epistemológicas da obra autor, como aqueles de solidariedade, justiça, capacidade contributiva, graduados em relação de igualdade ou preferência a outros, como segurança jurídica, a validade das formas, a licitude das condutas, o direito à propriedade privada, etc. Trata-se, outra vez, de compreender que a interpretação do Direito Tributário revela o "mundo diante do texto" – no caso o próprio Greco.

O estudo do autor, aliás, parece sugerir a adoção de viés pragmatista[65] em seus trabalhos, na medida em que adiciona à complexa tarefa da interpretação das normas tributárias, em patamar de primeiro grau, noções como a da função social de institutos de Direito Privado, bem como os ideários republicanos de sociedade livre, justa e solidária, o que Greco faz em detrimento da forma.

Aliás, ao se debruçar sobre as diretrizes que nortearam as atividades da assembleia constituinte, Greco já afirmou que "a Constituição de 1988 assumiu o perfil de uma Constituição da Sociedade Civil (...). Isto implica colocar a variável social ao lado e no mesmo plano da individual e abre espaço para se reconhecer a solidariedade social como fundamento último da tributação"[66]. As investigações deste sucinto trabalho revelam que a obra do autor incorre na mesma conduta: dedica-se a equiparar num mesmo plano as variáveis social e individual na complexa equação da hipótese de incidência tributária. Trata-se, sem dúvida, de atitude corajosa, especialmente porque realizada no contexto dos tortuosos temas do planejamento tributário, da elisão e evasão fiscal, e da repercussão dos efeitos econômicos dos atos praticados pelos particulares.

Poder-se-ia argumentar que, ao fazê-lo, as ideias de Greco terminam por admitir a cobrança de tributo sem previsão legal, em ofensa, assim, à tipicidade cerrada que teria sido professada pela Carta, ou ainda pelo CTN no seu art. 97, – crítica que não será aqui rebatida, em razão de sua impertinência com os propósitos deste trabalho[67]. Por outro lado, parece ser também possível afirmar que, ao sobrevalorar noções de isonomia e capacidade contributiva no debate a respeito da juridicidade da interpretação econômica em

---

65 Quer-se aqui fazer alusão à corrente filosófico-jurídica do pragmatismo, alardeada, dentre outros, por Charles Sanders Peirce, Oliver Wendell Holmes e John Dewey. Seu norte recai sob a crítica ao pensamento filosófico abstrato, intangível, formalista, desvinculado da prática e alheio ao empirismo, caracterizado pelo seu antifundacionalismo, contextualismo, instrumentalismo, interdisciplinariedade e anticartesianismo.

66 GRECO, Marco Aurélio. *Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro*. In: *Revista da PGFN / Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – vol. 1, n. 1*. Brasília: PGFN, 2011, p. 14.

67 Até memo porque já objeto de contraposição específica pelo Prof. Sergio André Rocha, na obra referida em nota de rodapé anterior.

matéria tributária, Greco, em verdade, atém-se a compromissos constitucionais. Não teria cuidado, pois, de se desviar do Direito Tributário positivo, mas de ater-se a ele.

Em conduta consciente e considerativa das consequências que dela decorrem, Greco busca, sim, privilegiar os objetivos político-jurídicos estabelecidos pelos *legal system designers*[68] já referidos por Scott J. Shapiro[69], a quem o intérprete do ordenamento deve necessária deferência – isto é, no caso brasileiro, o constituinte de 1988.

Por essa razão, e admitindo-se que a segregação entre Interpretação Econômica e Consideração Econômica é correta – o que, como visto, não é unânime na doutrina, pois boa parte dela entende que interpretação econômica e consideração econômica são expressões distintas que revelam um mesmo significado[70] –, parece-nos que a posição de Greco é acertada ao impedir que no âmbito do Direito Tributário brasileiro a analogia seja utilizada como elemento capaz de estabelecer a incidência tributária. A Consideração Econômica, por isso, é utilizada como um método interpretativo, e não como um método de estabelecer a incidência tributária por meio do uso da analogia, vedado em nosso ordenamento jurídico de forma expressa pelo art. 109 do CTN.

4. CONCLUSÕES

Todo o exposto conduz às seguintes conclusões:

- No contexto jurídico, interpretar significa atribuir sentido a um texto normativo, de modo a selecionar das possibilidades comunicativas, com o objetivo de alcançar um sentido válido para a comunicação que vinculará os indivíduos destinatários da norma.
- Não há ordem cronológica interpretativa no que concerne às normas e aos fatos que a ela se subsomem. Noutros termos, normas e fatos interpretam-se simultaneamente, um de acordo com o outro, em virtude da interdependência existente entre ambos, pelo que a qualificação dos fatos jurídicos ocorrerá sempre por meio de uma referência ao sentido estabelecido para a premissa maior (norma interpretada).
- "Interpretação econômica" e "consideração econômica" no direito tributário são expressões que podem exprimir o mesmo conteúdo

68 "Desenhistas do sistema jurídico", em tradução livre.

69 SHAPIRO, Scott, J. *The "Hart-Dworkin" Debate: A Short Guide for the Perplexed*. In: *Ronald Dworkin.* New York: Cambridge University Press, 2007, pp. 22-49.

70 JÚNIOR, Ricardo André Galendi. *A Consideração Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 37.

semântico, ou não, a depender do recorte epistemológico de quem se dedique a estudá-las.

- A pesquisa bibliográfica doutrinária permite identificar, pelo menos, oito variantes conceituais do significado dessas expressões. Dentre elas destacam-se: "a busca da substância econômica, desprezando-se a forma jurídica", "a busca de identidade de efeitos econômicos" e "a interpretação dos fatos".
- Para Greco e no que concerne à hermenêutica jurídica: *(i)* o ato de interpretar consiste em processo criativo inerentemente influenciado pelo agente; *(ii)* noções como a de "sentido inequívoco da norma jurídica" têm se mostrado insuficientes para a solução de temas de direito complexos; *(iii)* por força da indeterminação da linguagem, a atividade de interpretar é necessariamente permeada por dúvidas quanto à norma e ao fato; e *(iv)* o silogismo de determinação da consequência é insuficiente para explicar o fenômeno jurídico interpretativo.
- Para Greco, a interpretação do Direito reclama lógica não bivalente, sob pena de sua insuficiência.
- A obra de Greco reconstrói o significado das expressões "interpretação econômica" e "consideração econômica" e atribui a elas conteúdo semântico específico.
- Para Greco, a interpretação econômica corresponde a exercício interpretativo que parte da análise das características econômicas do fato – cujo significado é exclusivamente reconstruído –, para, posteriormente, buscar-se a norma à qual ele se subsome – donde sua equiparação à analogia. Já a consideração corresponde ao exercício interpretativo por meio do qual o agente avalia a hipótese tributária, a fim de realizar a construção de sentido de seu texto com base nos métodos interpretativos clássicos, para, em sequência, debruçar-se sobre o fato e incluir em sua qualificação aspectos econômicos ao lado de seu elemento jurídico; por fim, o agente voltaria à norma com a finalidade de averiguar se o fato, de significado reconstruído, se subsome a ela, ou não.
- A obra de Greco é marco para a superação das posições maniqueístas que, não raro, permeiam o debate a respeito da possibilidade de que o conteúdo econômico subjacente ao fato seja tomado em consideração na aplicação da lei tributária.
- Ao sobrevalorar noções de isonomia e capacidade contributiva no debate a respeito da juridicidade da interpretação e da consideração econômica em matéria tributária, Greco demonstra notável deferência a compromissos positivados na ordem constitucional de 1988.

BIBLIOGRAFIA

ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação e aplicação da lei tributária: da consideração econômica da norma tributária à análise econômica do direito. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária.* São Paulo: Dialética, 2003.

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

BEISSE, Heinrich. O Critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. In: MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação.* 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2019.

DIAS, Daniela Gueiros. *A interpretação Econômica no Direito Tributário Brasileiro. In: Revista de Direito Tributário Atual 42*. São Paulo: IBDT, 2019.

GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos Juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios.* 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

GRECO, Marco Aurélio. *Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro*. In: *Revista da PGFN / Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - vol. 1, n. 1*. Brasília: PGFN, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. *Economia digital e formas alternativas de tributação*. In: *Tributação da Economia Digital - Desafios no Brasil, experiência inernacional e novas perspectivas*. Sçai Paulo: Saraiva, 2018.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário.* 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

GUASTINI, Ricardo. *Filosofia del diritto positivo.* Torino: G. Giappichelli Editore, 2017.

HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da Lei Tributária: Conteúdo e limites do critério econômico.* Tradução de Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

JÚNIOR, Ricardo André Galendi. *A Consideração Econômica no Direito Tributário.* São Paulo: IBDT, 2020.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 7ª ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014.

LUZ, Victor Lyra Guimarães. O significado do termo "alienação" na legislação do imposto de renda. In: *Revista de Direito Tributário Atual*, v. 48. São Paulo: IBDT, 2021.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SHAPIRO, Scott J. *The "Hart-Dworkin" Debate*: A Short Guide for the Perplexed. In: Ronald Dworkin. New York: Cambridge University Press, 2007, pp. 22-49.

ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. *O princípio da tipicidade no direito tributário.* Rio de Janeiro: Revista de Direito Administrativo, 2004, v. 235.

Capítulo 6
O Princípio da Capacidade Contributiva na Obra de Marco Aurélio Greco e suas Bases Teóricas

Carlos Augusto Daniel Neto

INTRODUÇÃO

Foi com grande satisfação que recebemos o convite para elaborar este artigo em homenagem ao Professor Marco Aurélio Greco, notável referência no Direito Tributário brasileiro e cujas contribuições intelectuais originais e críticas têm impactado profundamente o estudo do princípio da capacidade contributiva. Reconhecido por sua visão inovadora e pela clareza com que desenvolve conceitos jurídicos, o homenageado abriu caminhos para uma compreensão mais ampla da força normativa dos princípios constitucionais, evidenciando seu papel essencial para a concretização de uma sociedade livre, justa e solidária.

Nas páginas que se seguem, apresentaremos as suas posições sobre o tema, bem como analisaremos as bases teóricas de seu pensamento, em especial a forma como o princípio da capacidade contributiva deixa de ser mero critério de limitação do poder de tributar, para se tornar um fundamento positivo e estruturante de toda a ordem tributária. Iremos enfatizar, nessa análise, a importância da sua visão sobre os princípios constitucionais – fortemente influenciado pela doutrina constitucionalista portuguesa – e a influência desse debate no Direito Italiano.

Esperamos, assim, contribuir para a consolidação de seu legado e expandir o importante debate a respeito da sua compreensão do Direito Tributário.

1. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO PENSAMENTO DE MARCO AURÉLIO GRECO

O ponto de partida para o estabelecimento de qualquer diálogo científico é compreender, de maneira clara, a mensagem do nosso interlocutor. Com

essa finalidade, deve-se analisar trabalhos acadêmicos de Marco Aurélio Greco, com a finalidade de identificar as premissas e posições que assume a respeito do princípio da capacidade contributiva, que tanto marcam a sua visão particular a respeito do Direito Tributário.

Para isso, utilizaremos dois trabalhos do autor onde o tema é frontalmente abordado: i) o artigo "Princípio da Capacidade Contributiva", publicado na Revista Fórum de Direito Tributário; e ii) o livro "Planejamento Tributário", em sua 4ª edição. Em larga medida, há uma similaridade de conteúdos entre os dois trabalhos, o que dispensará referência constante a ambos.

Greco sustenta que a capacidade contributiva, enquanto *princípio tributário* expressamente consagrado no §1º do art. 145 da CF/88[1], deverá ser tido como um *vetor axiológico do ordenamento jurídico* e, como consequência disso, *um critério positivo informador da estrutura de todo o ordenamento jurídico*, em nível constitucional e infraconstitucional[2].

Enquanto diretriz positiva de conformação do sistema jurídica, essa norma diz respeito à composição estruturado do sistema, sendo necessária a sua aplicação antes mesmo da igualdade tributária – que se apresenta como um limite ao poder de tributar[3]. Nessa linha, o autor distingue, nesse aspecto, os *princípios tributários* das *limitações ao poder de tributar*. Os primeiros seriam diretrizes que apontam *como a tributação deve ser*, ao passo que os segundos são *restrições que não podem ser violadas no exercício do poder tributante*.

Dentro dessa dicotomia, aponta que a opção do Constituinte foi a inclusão da capacidade contributiva como um *princípio geral*, e não como meramente como uma limitação, erigindo-a a "*um dos elementos estruturais que compõem o sistema tributário*", *ostentando uma importância maior que as limitações*, pois apontam a diretriz de realização, pelo ângulo fiscal, de uma sociedade livre, justa e solidária, conforme o art. 3º, I, da CF/88[4]. Como consequência disso, defende o autor que esse princípio se relacione com a igualdade da seguinte forma, *verbis*:

> *(...)primeiro o ordenamento tributário (da perspectiva interna) deve estruturar-se com base no princípio da capacidade contributiva; depois, na usa implementação concreta, os impostos devem ser criados em atendimento à igualdade. Isto altera a relação entre os princípios; antes, eles se conjugavam de modo que, para haver igualdade tributária,*

---

1 Art. 145 (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

2 GRECO, Marco Aurélio, Princípio da Capacidade Contributiva, **Revista Fórum de Direito Tributário**, v. 22, 2006, p. 1.

3 GRECO, Marco Aurélio, **Planejamento Tributário**, 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 336.

4 GRECO, Princípio da Capacidade Contributiva, p. 1.

> *atender-se-ia a capacidade contributiva; hoje, a conformação é diversa, no sentido de que primeiro deve ser perquirida a existência de capacidade contributiva para que a tributação (pelo menos no caso dos impostos) se justifique e, depois, cabendo um imposto, este deverá ser instituído sem violação à igualdade*[5].

Desse trecho, fica evidente que Greco rechaça a ideia de que o princípio da capacidade contributiva teria uma mera *função programática*, se limitando a dar os contornos de uma *eficácia negativa atrelada à igualdade*, servindo de parâmetro para rechaçar a validade das leis tributárias contrárias a ele. Reconhece que o seu conteúdo conceitual vai além de um mero desdobramento da igualdade tributária, tendo uma função estrutural anterior à de limitação ao poder de tributar[6].

Nessa linha, altera-se a ordem dos fatores: de um desdobramento da realização da igualdade, a capacidade contributiva passa a ser elemento condicionante da própria tributação, de maneira anterior à sua implementação de maneira equitativa entre os contribuintes. Verifica-se, na posição esposada pelo autor, um duplo conteúdo para a capacidade contributiva: *i)* uma *condição ou pressuposto* para o próprio exercício da atividade tributária (pelo menos em relação aos impostos); e *ii)* um critério para distinguir entre contribuintes, na instituição da cobrança dos tributos.

Portanto, o princípio preexiste ao exame de igualdade e deve assumir uma *eficácia positiva*, realizadora do compromisso constitucional que encampa - nesse sentido, sustenta que dela *podem ser extraídos preceitos determinados e vinculantes*, passíveis de aplicação direta aos casos concretos. Além dessa eficácia positiva, o autor também reconhece uma "*eficácia interpretativa*", servindo de critério para a compreensão das demais normas do ordenamento. Desse modo, para o autor, o princípio teria eficácias voltadas aos legisladores, administradores e juízes, pois "[atua] *com a função de iluminar o ordenamento seja na criação das normas tributárias, seja na sua interpretação e aplicação pelos interessados e pelo juiz*"[7].

A respeito da expressão "*sempre que possível*", presente no art. 145, §1º, da CF/88, afirma também que ela deve ser interpretada de maneira forte e ampla, sob um ângulo "positivo", no sentido de que deve ser implementada em todas as oportunidades, salvo quando isso se mostrar impossível concretamente[8] – ou seja, não se trataria de uma opção do legislador, do juiz ou do aplicador observar ou não a capacidade contributiva, mas uma imposição, salvo impossibilidade.

---

5 GRECO, **Planejamento Tributário**, p. 336.

6 GRECO, Princípio da Capacidade Contributiva, p. 6.

7 *Ibid*., p. 2.

8 *Ibid*., p. 3.

Ademais, aponta que na CF/88, o Constituinte optou por situar o comando a respeito da capacidade contributiva ladeando as espécies tributárias (art. 145), a previsão a respeito das normas gerais estruturantes (art. 146), e antes da enumeração das limitações ao poder de tributar (art. 150) e do rol de competências impositivas (art. 153 a 156). Nesse sentido - *e esse ponto nos parece central na posição de Greco* - entende que "*No sistema brasileiro, a capacidade contributiva é desdobramento, no campo tributário, do princípio da solidariedade social e, portanto, é elemento necessário para construir uma sociedade justa (CF/88, art. 3º, I)*"[9].

Essa visão propõe que a capacidade contributiva seja entendida não como um reflexo da liberdade e de caráter individualista, mas como um meio de implementação da solidariedade social, por meio da atividade tributária.[10]

A respeito dos eventos que denotam capacidade contributiva, o autor critica a confusão entre esse conceito e o de disponibilidade financeira, apontando que aquele corresponde à "*manifestação de aptidão para contribuir*" e este à "*maneira pela qual o contribuinte vai saldar a dívida tributária que tem*" – tanto que é possível que situações patrimonialmente estáticas podem ser indícios de capacidade contributiva, como nos impostos sobre o patrimônio.

Outro ponto de crítica é à ideia de que a capacidade contributiva seria aferida sempre subjetivamente, analisando-se as características específicas de cada contribuinte, o que reputa ser absolutamente inviável. Por outro lado, também rechaça a posição oposta, de que a capacidade contributiva seria presumida pela lei, pois reduz uma pré-condição da tributação em um parâmetro a ser livremente estipulado pelo legislador.

Nesse sentido, entende Greco que *a capacidade contributiva é vinculada ao pressuposto de fato do tributo*, *i.e.*, o fato gerador deverá ser indicativo dessa aptidão a contribuinte, e não o inverso. O pressuposto de fato é, no dizer do autor, um dado da realidade econômica ou jurídica *que seja indicativo da aptidão de as pessoas poderem contribuir com o Estado* – ou seja, a capacidade contributiva não é um conceito meramente formal, a ser definido por lei, mas possui um conteúdo substancial que deve orientar racional e coerentemente a eleição dos pressupostos de fato da tributação, conforme a intensidade com que reflitam riqueza disponível[11].

Em outras palavras, o *pressuposto de fato* da tributação deverá refletir uma escolha prévia do legislador na construção de hipóteses de incidência cujo conteúdo reflitam uma manifestação econômica por parte do contribuinte[12]. O

---

9 GRECO, **Planejamento Tributário**, p. 333.

10 GRECO, Princípio da Capacidade Contributiva, p. 5.

11 GRECO, **Planejamento Tributário**, p. 339–340.

12 GRECO, Princípio da Capacidade Contributiva, p. 9.

autor sustenta que a identificação da capacidade contributiva pelo pressuposto de fato é adotada pelo Direito brasileiro, mas pontua também a existência de tributos, marcadamente o PIS/COFINS (que alcança o faturamento ou a receita bruta, independentemente do lucro), que adotam como pressuposto de fato a participação da empresa no mercado e a aptidão de gerar resultados econômicos.

Um ponto importante do pensamento de Greco diz respeito à relação entre a capacidade contributiva e a análise dos planejamentos tributários. Para ele, deve-se distinguir a utilização do princípio para iluminar uma incidência existente na lei (função interpretativa) de utilizá-lo como "critério de decisão do caso concreto"[13].

Para o autor, a introdução de uma norma geral inclusiva do fato ocorrido no âmbito da norma tributária (com base na capacidade contributiva) deve ser ponderada considerando da existência de uma norma exclusiva da liberdade (derivada da legalidade tributária). Em havendo empate na ponderação do peso axiológico dessas normas, entende o autor que *deve haver a prevalência da liberdade*. Em inexistindo um procedimento para realizar a ponderação das circunstâncias do caso concreto, e sem que se verifiquem ilicitudes ou patologias, a capacidade contributiva somente poderá ser utilizada em sua função interpretativa, para aclarar o sentido das leis tributárias, sem ter o condão de afastar a liberdade de organização do contribuinte. [14]

Por fim, Greco aponta algumas características que compõem o "novo perfil da capacidade contributiva", quais sejam: i) substituição da capacidade contributiva pela solidariedade social (e as necessidades que dela emanam), como fundamento para a cobrança de impostos; ii) ela passa a ser um critério de rateio e graduação da exigência tributária, e não justificativa para a sua instituição; iii) ela também se coloca como limite, afastando a tributação nos casos em que não haja potencial econômico no pressuposto de fato tributado; e iv) a necessidade de novos parâmetros de sua aferição, para além do pressuposto de fato ou da atuação em mercado, especialmente para contemplar manifestações de riqueza ligadas ao mundo informático[15].

A despeito da clareza e consistência de posicionamentos do autor, a sua adequada compreensão demanda uma análise mais profunda das próprias premissas do seu raciocínio refinado, cuja ignorância, em algumas oportunidades, conduz a um mau entendimento das suas ideias. Nesse sentido, dois grupos de premissas serão analisadas adiante: i) a visão adotada pelo autor a respeito da função dos princípios constitucionais e das normas ditas "programáticas"; e ii) a influência do pensamento italiano, a respeito da capacidade contributiva.

---

13 GRECO, **Planejamento Tributário**, p. 359.

14 *Ibid*., p. 360.

15 *Ibid*., p. 360–361.

2. TEORIA DA CONSTITUIÇÃO E A EFICÁCIA DAS NORMAS PROGRAMÁTICAS

Um dos pontos de partida da posição de Greco diz respeito à compreensão do sistema constitucional tributário como um sistema aberto de regras e princípios, reconhecendo a estes uma *função normogenética fundamental*, na esteira das lições de Gomes Canotilho[16], servindo não apenas como normas impositivas de otimização (e, portanto, passíveis de diversos graus de concreção, conforme as circunstâncias fáticas e jurídicas[17]), mas estabelecendo uma base ou *ratio* das regras jurídicas existentes, dando-lhes um timbre de homogeneidade característico de uma estruturação sistemática da ordem jurídica[18].

Mais do que isso, Greco parece ser um defensor ferrenho da positividade e da força normativa da Constituição, reconhecendo que todas as suas regras e princípios, independente do grau de concreção deverão ser dotadas de normatividade e dirigir efetivamente relações da vida. Por força disso, acaba por rechaçar que a capacidade contributiva possa ser considerada como uma "norma constitucional programática", no sentido dado a esse termo pela teoria clássica do Direito Constitucional, de simples programa ou exortação de valores e finalidades, como a norma que carece de concretização legislativa para espraiar qualquer efeito sobre a ordem jurídica.

Ao contrário, na linha de Canotilho, mesmo as normas ditas programáticas têm idêntico valor jurídico aos demais preceitos constitucionais, e uma eventual mediação concretizadora do legislador não significa dizer que esse tipo de norma careça de positividade jurídica autônoma – elas são dotadas de força normativa independentemente de qualquer ato de produção de normas pelo legislador.[19]

Nessa linha, Greco vê a *capacidade contributiva* como um princípio jurídico fundamental[20], como produto de uma objetivação histórica e progressivamente consolidado na consciência jurídica, independente de recepção expressa no texto constitucional[21], inclusive superando sua posição anterior de que ele

---

16 GOMES CANOTILHO, José Joaquim, **Direito constitucional e teoría da constituição**, 7. ed., 11. reimpr. u. 14 reimpr. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1161.

17 Nessa linha, ALEXY, Robert, **Theorie der Grundrechte**, Frankfurt am Main: Suhrkamp Verlag AG, 2020.

18 CANARIS, Claus-Wilhelm, **Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz: entwickelt am Beispiel des deutschen Privatrechts**, 2., überarb. Aufl. Berlin: Duncker und Humblot, 1983.

19 GOMES CANOTILHO, **Direito constitucional e teoría da constituição**, p. 1176–1177.

20 *Ibid*., p. 1165.

21 Sobre a condensação histórica do princípio da capacidade contributiva no âmbito da ciência das finanças e do Direito, cf. BIRK, Dieter, **Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Massstab der Steuernormen: ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht**, Köln: P. Deubner, 1983, p. 23–59.

não teria subsistido no período em que foi suprimido da Constituição, entre 1965 e 1988. É dessa fundamentalidade que reconhece, ainda na linha de Canotilho, que esse princípio estaria sujeito não apenas a uma *função negativa*, ligada à proteção contra medidas arbitrárias em casos-limites, mas também teriam uma *função positiva*, informando materialmente os atos dos poderes públicos e fornecendo diretivas materiais de interpretação das normas legais e constitucionais[22].

Assim, como ensina o autor português, a positividade jurídico-constitucional das ditas "normas programáticas" seria refletida das seguintes formas:

> *(1) vinculação do legislador, de forma permanente, à sua realização (imposição constitucional)', (2) vinculação positiva de todos os órgãos concretizadores, devendo estes tomá-las em consideração como directivas materiais permanentes, em qualquer dos momentos da actividade concretizadora (legislação, execução, jurisdição); (3) vinculação, na qualidade de limites materiais negativos, dos poderes públicos, justificando a eventual censura, sob a forma de inconstitucionalidade, em relação aos actos que as contrariam.*[23]

Como se vê, Marco Aurélio Greco adota, subjacente ao seu pensamento, posições contemporâneas e bastante sofisticadas em matéria de teoria da Constituição e, especialmente, a respeito da eficácia das normas constitucionais. Nesse aspecto, se pensamento apresenta um frescor em relação a uma doutrina tributária tradicional, em larga medida ainda pautada sobre as bases de uma teoria do Direito pensada a partir de um *sistema normativo de regras* – a exemplo do arranjo kelseniano -, onde os princípios ocupam uma função muito mais de *topos retórico* e de reforço argumentativo, do que de norma propriamente vinculante, com seus efeitos particulares.

Inclusive, a esse respeito, o autor comentado apresenta um alinhamento significativo com a visão atualmente preponderante na doutrina constitucional brasileira e, especialmente, com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no que reconhece que as normas ditas "programáticas" seriam vinculantes não apenas diretamente (*e.g.* servindo de vetor interpretativo), mas também gerando um dever de regulamentação ou de atuação legislativa específica voltada a concretizá-las. Ou seja, mesmo quando dependam de lei para sua plena concretização e efeitos, as normas programáticas orientam a interpretação das demais normas infraconstitucionais, que deverão ser aplicadas de modo compatível com os valores e objetivos nelas traçados.

Como afirmado pelo Ministro Celso de Mello no RE 393.175 AgR, "*O caráter programático da regra (...) não pode converter-se em promessa constitucional inconsequente, sob pena de o Poder Público, fraudando justas expectativas nele depositadas*

---

22 GOMES CANOTILHO, **Direito constitucional e teoría da constituição**, p. 1165–1166.

23 *Ibid*., p. 1177.

pela coletividade, substituir, de maneira ilegítima, o cumprimento de seu impostergável dever, por um gesto irresponsável de infidelidade governamental ao que determina a própria Lei Fundamental do Estado". Esse entendimento a respeito da eficácia das normas programáticas é reiterado em diversos precedentes, como na ADPF 45, RE 592.581 e ARE 685.230 AgR.

A posição de Greco, nesse aspecto, contraria diretamente a posição de autores como Aliomar Baleeiro, que reconhecia ao dispositivo do art. 202 da Constituição Federal de 1946 uma função simplesmente programática[24], mas também contrasta com aqueles que veem no princípio da capacidade contributiva uma eficácia apenas de *bloqueio*, voltada à proteção do contribuinte contra cobranças que ultrapassem a riqueza evidenciada pelo fato gerador, e de *programa*, apenas estabelecendo uma diretriz de graduação dos impostos a ser estabelecida pelo legislador[25].

Ele vai além, reconhecendo a função dos princípios na própria compreensão das demais normas do ordenamento jurídico, em especial por força de *sua eficácia "interpretativa"*, na medida em que o estado ideal de coisas que estabelece passa a ser também critério para que as regras do Direito Positivo sejam interpretadas, seja para restringir ou ampliar seus significados, de modo a potencializar a decisão valorativa tomada pelo Constituinte[26].

O autor traz, em sua obra, uma profunda crítica ao que chama de "*subeficácia*" dos princípios, atribuída ao fato de não apresentarem, explicitamente, um conteúdo definido, propugnando que eles sejam compreendidos não apenas como valores que sobrepairam o ordenamento, mas como centro de atração de todas demais normas, influenciando toda a compreensão do Direito, inclusive no campo tributário[27].

3. A INFLUÊNCIA DA DOUTRINA ITALIANA NA VISÃO DO AUTOR

Além das premissas relacionadas à visão da eficácia dos princípios constitucionais e normas programáticas, a posição de Marco Aurélio Greco é substancialmente influenciada por seu largo contato com a Constituição, doutrina e jurisprudência italianas, que muito avançaram na análise da capacidade contributiva desde a década de 60.

---

24 DERZI, Misabel Abreu Machado, **Notas de Atualização ao "Limitações Constitucionais Ao Poder De Tributar"**, Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1091.

25 FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**, 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

26 ÁVILA, Humberto, **Sistema Constitucional Tributário**, 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 46–47.

27 GRECO, **Planejamento Tributário**, p. 329–330.

A compreensão do autor sobre o tema é produto de um contraste estabelecido entre a visão da capacidade contributiva no Brasil e na Itália a partir desse período, em especial pelo distanciamento que os países assumiram nesse tema.

Enquanto o Brasil editou a Emenda nº 18/65, revogando do sistema jurídico o antigo art. 202 da Constituição, que previa expressamente o princípio da capacidade contributiva, a Itália foi o berço de consistentes pronunciamentos judiciais ampliando a eficácia dessa norma e provocando a sua evolução no âmbito doutrinário[28]. Entretanto, o próprio Greco ressalva não encampar integralmente as conclusões italianas para analisar o sistema brasileiro, inaugurado pela Constituição de 1988, a despeito da semelhança de formulações, por entender que a inserção sistemática dos dispositivos da Constituição Italiana não é a mesma da brasileira[29].

A adequada apreensão da posição desenvolvida na Itália passa por três dispositivos constitucionais cruciais para o debate do conteúdo normativo da capacidade contributiva, desenvolvido a partir da segunda metade do século XX:

i) O art. 2º reconhece não apenas os direitos invioláveis do homem, mas também "*requer o cumprimento dos deveres inderrogáveis de solidariedade política, econômica e social*", afirmando que o valor da solidariedade é a base de deveres do cidadão perante a sociedade, onde se insere a responsabilidade pela contribuição para o custeio do Estado.
ii) O art. 23, por sua vez, estabelece que "*Nenhuma prestação pessoal ou patrimonial pode ser imposta, a não ser com base na lei"*, consagrando uma regra de legalidade que orienta o estabelecimento desses deveres decorrentes da solidariedade.
iii) Por fim, o art. 53 estabelece que "*todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva*" e que "*o sistema tributário é inspirado nos critérios de progressividade*", por meio do qual estabelece os critérios substanciais de justiça e racionalidade fiscal, que devem orientar a instituição dos tributos[30].

É assaz interessante observar que o art. 53 se insere no título referente às "*relações políticas*", e não às "*relações econômicas*" – ao contrário do se poderia intuir à primeira vista -, evidenciando a conexão entre o dever de colaboração com o custo do Estado e a condição de partícipe de uma sociedade politicamente organizada, imprimindo-lhe, nas palavras de Greco, "*um viés político e não meramente econômico*"[31]

---

28 *Ibid*., p. 331.

29 *Ibid*.

30 MOSCHETTI, Francesco, **Il principio della capacitá contributiva**, Padova: Cedam, 1973, p. 13.

31 GRECO, **Planejamento Tributário**, p. 332.

Esse processo de desenvolvimento teórico e jurisprudencial reflete, em larga medida, alguns dos contrastes estabelecidos pelo autor em sua obra, em relação a posições teóricas predominantes no Brasil – ainda que não explique integralmente a sua posição sobre o tema.

Originalmente, a doutrina e jurisprudência italianas sustentava que a fórmula da capacidade contributiva seria uma "*caixa vazia*", passível de ser preenchida com qualquer conteúdo, a depender da ideologia do intérprete, e cuja indeterminação implicaria a impossibilidade de seu controle por uma Corte Constitucional[32]. Nessa linha, as decisões visualizavam a regra do art. 53 como uma *norma programática*, indicando apenas uma diretiva futura ou uma orientação política.[33]

Mudando esse enfoque, a jurisprudência, e posteriormente a doutrina, passou a enxergar essa norma como *preceptiva*, e não *meramente programática*, mas, especialmente, reconheceram que a solidariedade e a capacidade contributiva estariam em próxima conexão ("*dois aspectos da mesma realidade*", afirmou Moschetti), pois o primeiro implica o *dever de concorrer com as despesas públicas*, enquanto o segundo estabeleceria o "*pressuposto*, o *parâmetro de graduação* e o *limite dessa contribuição*"[34].

O viés político de compreensão da capacidade contributiva, adotado na Itália, estressa a inserção do particular no âmbito coletivo, para cuja existência e subsistência deverá contribuir. Essa relação evidencia a superação de uma compreensão individualista da tributação (e, também, da própria relação entre o cidadão e o Estado), em favor de uma visão solidarista, onde a potencialidade do indivíduo é não apenas um critério, mas uma verdadeira condição de cooperação em prol do interesse comum[35].

Essa construção de sentido do princípio ocorre de forma distinta em relação a outros países que influenciaram o Direito Tributário brasileiro, como a Alemanha, no qual o desenvolvimento da capacidade contributiva, diante da ausência de disposição específica na *Grundgesetz*, se deu muito mais atrelado a ideia de derivação e realização de direitos fundamentais previstos naquele documento, em especial a igualdade e liberdade profissional[36] – dando-lhe um caráter mais "protetivo" e menos "participativo". Na Itália,

---

32 DE MITA, Enrico, **Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali**, 3. ed. Milano: Giuffrè, 1995, p. 34. MOSCHETTI, **Il principio della capacitá contributiva**, p. 18–19.

33 MOSCHETTI, **Il principio della capacitá contributiva**, p. 16.

34 *Ibid*., p. 60–61.

35 MOSCHETTI, Francesco, O Princípio da Capacidade Contributiva, *in*: FERRAZ, Roberto; COSTA, Alcides Jorge (Eds.), **Princípios e limites da tributação**, São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2005, p. 284–285.

36 BACH, Stephan, Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips im gegenwärtigen Steuerrecht, **Steuer und Wirtschaft**, p. 116–135, 1991, p. 116–120.

como no Brasil, o princípio da capacidade contributiva encontrou expressão textual na Constituição, o que lhe permitiu assumir um *conteúdo normativo e valor autônomos*[37], sem que fosse necessariamente atrelado ou derivado da ideia de igualdade[38].

A existência de previsões constitucionais próprias à igualdade e à capacidade contributiva levaram a doutrina italiana a sustentar que considerar este como mero critério de mensuração daquele seria uma forma de interpretação "*abrogante*"[39], pois limitaria o seu sentido a um conteúdo normativo *dependente*. Ao contrário, a sua eficácia normativa deve ser dotada de *conteúdos próprios e autônomos*, que operem no âmbito de todo o sistema tributário, para além da simples igualdade tributária.[40]

Nessa linha, e como ressaltado anteriormente, que Moschetti aponta assumir o princípio da capacidade contributiva, perante o dever solidário de cada cidadão de concurso aos gastos públicos, plúrimas funções de *pressuposto, limite máximo e parâmetro da exação*[41]. Assim, ela não se põe apenas como critério de repartição dos encargos (como propõem aqueles que a derivam exclusivamente da igualdade), mas também como um limite superior contra uma tributação igualitariamente arbitrária, ilógica ou incoerente [42].

Uma função amplamente reconhecida pela doutrina italiana é a de justificação do imposto, *i.e.*, o conteúdo econômico inferido de situações jurídicas, em um contexto de custeio solidariamente repartido, se torna fundamento para que se institua uma lei apta a tributá-lo – a *ratio* do imposto é alcançar pressupostos fáticos que reflitam riqueza e capacidade de contribuir[43]. Disso decorre, também, a necessidade de *conexão entre o pressuposto tributado, ou o fato gerador, e o imposto devido*, que é o condicionante primordial e substancial para que se verifique a aptidão para contribuir, e que a partir dessa vinculação se pode avaliar o grau de proporcionalidade entre eles, estabelecendo um *limite* contra uma excessiva incursão do Estado sobre a riqueza gerada[44].

---

37 MOSCHETTI, Francesco, O Princípio da Capacidade Contributiva, *in*: FERRAZ, Roberto; COSTA, Alcides Jorge (Orgs.), **Princípios e limites da tributação**, São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2005, v. 2, p. 285.

38 A despeito disso, há farta parcela da doutrina que atribui o princípio da capacidade contributiva o papel de decorrência do princípio da igualdade. Por todos, v. COSTA, Regina Helena, **Princípio da Capacidade Contributiva**, São Paulo: Malheiros, 1993.

39 MOSCHETTI, O Princípio da Capacidade Contributiva, p. 286.

40 MANZONI, Ignazio, **Il principio della capacita contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano**, Torino: G. Giappichelli, 1965, p. 112.

41 MOSCHETTI, O Princípio da Capacidade Contributiva, p. 286.

42 *Ibid*., p. 287–292.

43 DE MITA, **Interesse fiscale e tutela del contribuente**, p. 40. GIARDINA, Emilio, **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**, Milano: Giuffrè, 1961.

44 DE MITA, **Interesse fiscale e tutela del contribuente**, p. 45–46.

Outra função – especialmente relevante na teoria de Marco Aurélio Greco – é a *interpretativa*, que determina ao aplicador que, diante de uma pluralidade de sentidos possíveis do texto (o que decorre, naturalmente, de sua textura aberta), deveria ser escolhido aquele que mais adequadamente reparta os custos do Estado entre os cidadãos (o que não se confunde com aquele que mais arrecade, diga-se)[45]. Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva deverá exercer uma função de filtro semântico, no processo de construção de sentido das normas tributárias, de modo a determinar que o aplicador opte por aquela que deixe ilesa ou evidencie de maneira mais direta a conexão entre o imposto e o seu pressuposto[46].

Essa função de filtro da "*realidade jurídica*" – de resto, exercida por qualquer princípio constitucional[47] – também serve de fundamento à criação de normas gerais e específicas antielisivas, para superar arranjos contratuais ou negociais atípicos, criados com a finalidade de escapar da tributação estabelecida em lei[48].

A despeito de compartilhar do papel sistêmico exercido pelo princípio da capacidade contributiva, bem como pela defesa de seus conteúdos normativos autônomos e sua eficácia "positiva", Greco sustenta que a CF/88 não acolheu o *ratio* do custo como fundamento da tributação, apontando inexistir no Direito brasileiro algo que "*vincule necessariamente a capacidade contributiva às despesas públicas*"[49] – a chave de compreensão do sistema não seria a ideia de despesa.

Essa forma de ver o Direito tributário como o produto de uma confluência equilibrada de influxos tanto individualistas quanto solidaristas, está espraiada na obra de Greco de forma bastante explícita, ao relatar que o processo legislativo da Constituição Brasileira de 1988 envolveu um conflito ideológico cuja resultante "*não foi nem um Estado de Direito meramente protetivo, nem um Estado Social meramente intervencionista* (...)*, ao contrário, assumiu uma decisão de compromisso no sentido de acolher ambas as visões*"[50]. Essa formação constitucional influenciou diretamente as posições do autor e, de certo modo, permitiram-lhe acolher construções semelhantes às desenvolvidas no Direito italiano, *verbis*:

> "*Minha concepção ideológica é de que sempre haverá que ponderar os dois conjuntos de valores; ou seja, para mim o ponto de partida é o de que ambos devem estar sentados à mesa para dialogar. Vale dizer, não é a rigor um 'ponto de partida', mas uma 'dualidade' de partida. Não há caso que não envolve os dois tipos de valores. Isso está*

45 MOSCHETTI, O Princípio da Capacidade Contributiva, p. 287–292.
46 DE MITA, **Interesse fiscale e tutela del contribuente**, p. 47.
47 ÁVILA, **Sistema Constitucional Tributário**, p. 46–47.
48 MOSCHETTI, O Princípio da Capacidade Contributiva, p. 299–300.
49 GRECO, **Planejamento Tributário**, p. 333.
50 *Ibid*., p. 63.

> *escrito com todas as letras no artigo 3º, I, da Constituição de 1988 - quando formula os objetivos do Estado Brasileiro - ao estabelecer que um deles é construir uma sociedade livre, justa e solidária. Formulação linguística muito feliz, pois coloca numa ponta a liberdade (típica do Estado de Direito) e, na outra ponta, a solidariedade (típica do Estado Social) e entre elas a justiça que resultará da ponderação das duas.*"[51]

Para o Greco, a forma como a Constituição situou a capacidade contributiva, junto às espécies tributárias e demais normas estruturantes do sistema tributário, evidenciaria que "*o conceito que assume relevância é o do artigo 3º, da CF/88*[52]*, quando se refere à solidariedade social como contraponto da liberdade pura e de caráter individualista*". Como esclarecido anteriormente, ele compreende a capacidade contributiva como o desdobramento tributário do princípio da solidariedade social e meio necessário para a construção de uma sociedade justa, razão que respalda a eficácia ampla que deve lhe ser atribuída.

CONCLUSÕES

A visão de Marco Aurélio Greco tem encontrado ampla guarida na jurisprudência brasileira e impactado diretamente a compreensão do princípio da capacidade contributiva e a eficácia normativa que lhe é adjudicada. Essa importância tem sido evidenciada, principalmente, nas decisões do Supremo Tribunal Federal.

A título de exemplo, podemos mencionar o Tema 225 (RE 601.314, rel. Min. Edson Fachin), no qual se reconheceu que o art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 não ofenderia ao sigilo bancário, pois seria instrumento de realização da capacidade contributiva e da igualdade entre os cidadãos, sendo utilizado o princípio como fundamento para instrumentos de investigação utilizados pela fiscalização tributária.

Na mesma linha, o RE 562.045 (rel. Min. Eros Grau) e o RE 406.955 AgR (rel. Min. Joaquim Barbosa) afirmam um alcance pleno e sistêmico do princípio da capacidade contributiva, ao proclamar que todos os impostos se sujeitam a ele, independentemente da sua classificação como de caráter real ou pessoal. Essas decisões evidenciam que ele presta uma função estrutural no sistema tributário, e não como mero critério de rateio para a tributação em concreto.

Por fim, a respeito da eficácia interpretativa, podemos mencionar o RE 651.703 (rel. Min. Luiz Fux), no qual se decidiu que os conceitos utilizados pela legislação tributária (no caso concreto, o conceito de "serviço") deveria ser

---

51 *Ibid*., p. 65–66.

52 Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

interpretado segundo critérios econômicos (ainda que respeitando-se os sentidos literais possíveis do texto), de modo a atingir o objetivo da lei tributária, em nome da realização da capacidade contributiva da solidariedade.[53]

Esgotar a diversas manifestações do STF sobre a eficácia do princípio da capacidade contributiva certamente ultrapassa, e muito, o escopo deste artigo. Todavia, as menções acima servem para ilustrar o acatamento que as ideias de Marco Aurélio Greco têm tido nos tribunais, e como a sua visão acerca do papel desse princípio estabelece uma baliza segura para uma compreensão constitucionalmente plena e concretizadora.

Em síntese, o estudo do pensamento de Marco Aurélio Greco acerca do princípio da capacidade contributiva revela a importância de se valorizar a dimensão constitucional e o compromisso solidário que permeia as relações tributárias. Ao demonstrar que esse princípio vai além de um simples critério de aferição de riqueza, o Greco descortina novas possibilidades interpretativas, enfatizando a força normativa dos princípios como elementos que estruturam o sistema tributário e asseguram maior racionalidade e justiça fiscal.

Nesse sentido, sua obra não apenas contribui para o aprimoramento da doutrina, mas também inspira soluções concretas no âmbito legislativo, administrativo e judicial, culminando em uma tributação mais coerente com os valores fundamentais da Constituição. Assim, a reflexão aqui proposta busca reforçar o valor perene de sua contribuição acadêmica, estimulando novos olhares para os desafios e possibilidades que o Direito Tributário brasileiro ainda tem diante de si.

Em nossa opinião pessoal, a obra de Marco Aurélio Greco traz um frescor à doutrina brasileira e estimula o debate e o avanço da Ciência Tributária pátria. Reunindo uma análise rigorosa e sofisticada do Direito Positivo (alinhada às melhores doutrinas e metodologias contemporâneas) à incorporação crítica de contributos do Direito Comparado, temperados pela sua arguta visão de futuro e rara capacidade de antever tendências e discussões, o autor consegue nos brindar com ideias originais e altamente convincentes, além de críticas precisas e construtivas.

Em razão de tudo que foi dito, é muito merecida e oportuna a homenagem feita por esta obra, cuja possibilidade de colaboração muito nos honra.

BIBLIOGRAFIA

ALEXY, Robert. **Theorie der Grundrechte**. Frankfurt am Main: Suhrkamp Verlag AG, 2020.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

[53] "Nos dias atuais, ao contrário, a utilização do critério econômico como decorrência do aspecto teleológico não deriva de uma preocupação arrecadatória, mas de uma apreciação axiológica baseada nos Valores da Igualdade e da Solidariedade, dos quais derivam os Princípios da Igualdade, Capacidade Contributiva e Solidariedade".

BACH, Stephan. Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips im gegenwärtigen Steuerrecht. **Steuer und Wirtschaft**, p. 116-135, 1991.

BIRK, Dieter. **Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Massstab der Steuernormen: ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht**. Köln: P. Deubner, 1983. (Steuerwissenschaft, Bd. 13).

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz: entwickelt am Beispiel des deutschen Privatrechts**. 2., überarb. Aufl. Berlin: Duncker und Humblot, 1983. (Schriften zur Rechtstheorie, 14).

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.

DE MITA, Enrico. **Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali**. 3. ed. Milano: Giuffrè, 1995.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Notas de Atualização ao "Limitações Constitucionais Ao Poder De Tributar"**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Giuffrè, 1961.

GOMES CANOTILHO, José Joaquim. **Direito constitucional e teoría da constituição**. 7. ed., 11. reimpr. u. 14 reimpr. Coimbra: Almedina, 2003. (Manuais universitários).

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

GRECO, Marco Aurélio. Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista Fórum de Direito Tributário**, v. 22, 2006.

MANZONI, Ignazio. **Il principio della capacita contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano**. Torino: G. Giappichelli, 1965.

MOSCHETTI, Francesco. **Il principio della capacitá contributiva**. Padova: Cedam, 1973.

MOSCHETTI, Francesco. O Princípio da Capacidade Contributiva. *In*: FERRAZ, Roberto; COSTA, Alcides Jorge (Eds.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2005, p. 281-332.

MOSCHETTI, Francesco. O Princípio da Capacidade Contributiva. *In*: FERRAZ, Roberto; COSTA, Alcides Jorge (Orgs.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2005, v. 2, p. 281-332.

Capítulo 7

Legalidade Suficiente: Impactos da Obra de Marco Aurélio Greco sobre a Compreensão da Estrita Legalidade

Carlos Renato Cunha
Valterlei da Costa

1. INTRODUÇÃO

Falar sobre a obra do Professor Marco Aurélio Greco é, acima de tudo, reconhecer a relevância de uma trajetória intelectual marcada pela ousadia, pelo rigor técnico e pela busca incessante de uma compreensão mais clara e funcional do direito tributário no Brasil. Em um cenário jurídico frequentemente marcado pela repetição de fórmulas consagradas e pelo apego a paradigmas tradicionais, o Professor Greco destaca-se como uma voz que desafia a inércia do pensamento jurídico. Suas contribuições são profundamente enraizadas em um esforço por integrar princípios constitucionais e finalidades práticas, iluminando aspectos que muitas vezes passam despercebidos ou são tratados de forma superficial.

Ao longo de décadas, o Professor Greco construiu um legado que transcende a mera interpretação normativa. Sua abordagem é pautada por uma visão sistemática e integrativa do direito, sempre voltada para a resolução de problemas concretos sem perder de vista os alicerces teóricos que sustentam o ordenamento jurídico. Sua obra, ao mesmo tempo técnica e acessível, revela uma habilidade singular de traduzir conceitos complexos em argumentos claros e persuasivos, proporcionando instrumentos preciosos para a prática jurídica e o desenvolvimento acadêmico.

Uma das características mais notáveis de seu pensamento é sua capacidade de questionar consensos e explorar perspectivas alternativas. Não raro, o Professor Greco apresenta interpretações que inicialmente podem parecer destoantes da voz comum, mas que, ao longo do tempo, demonstram uma

coerência interna e uma capacidade de clarificação que acabam por influenciar tanto os tribunais quanto a academia. Essa postura crítica e inovadora contribuiu de forma decisiva para a evolução de temas sensíveis e frequentemente controversos, como a definição do fato gerador, a interpretação de normas antielisivas e o alcance dos princípios constitucionais tributários.

Ao revisitar suas obras e analisar sua influência, percebe-se que seu impacto é considerável. Sua metodologia de análise, caracterizada por um compromisso com a integridade do sistema jurídico e com a promoção de soluções justas e equilibradas, serve de referência para diversas áreas do direito e para todos aqueles que se dedicam à reflexão jurídica. Além disso, sua atuação nos debates acadêmicos e sua participação em decisões paradigmáticas refletem um compromisso inegociável com a busca de um direito tributário mais funcional e democrático.

Nosso intento, neste texto, é trazer reflexões sobre a visão da Legalidade Tributária defendida pelo Professor Greco, assim como os impactos dela na jurisprudência brasileira. Comecemos pelo seu contraste: a visão tradicional da doutrina brasileira sobre o tema.

2. A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA NA VISÃO TRADICIONAL DA DOUTRINA BRASILEIRA

Nosso Direito Positivo prevê a Legalidade como regra geral no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal, além, dentre outras, das previsões específicas do art. 37, *caput*, que se refere à Administração Pública, e do art. 150, inciso I, na seara tributária.

A relevância desse vetor axiológico em nosso ordenamento jurídico é inconteste, mormente em áreas nas quais se afirma ser aplicável a noção de legalidade estrita, como é o caso do Direito Penal e do próprio Direito Tributário.

Quando se fala de "legalidade", fala-se de um ato normativo que é expedido, em nosso ordenamento jurídico, pelos parlamentos de todos os níveis da Federação Brasileira. Daí ser impossível dissociar esse debate da questão da democracia e da representatividade.

Nesse sentido, há clara ligação entre um princípio constitucional aparentemente "formal", que trata de como as normas jurídicas devem ser postas validamente, com toda a riqueza da manifestação da vontade popular nas democracias representativas.

Afinal, a Legalidade é ideia própria do Estado de Direito, como aduz Schoueri.[1] Pode-se decompor a ideia de Legalidade em dimensões diversas. Ela pode ser vista como uma "regra" ou como um "princípio", para utilizarmos a clássica distinção da filosofia do Direito entre os tipos ou funções normativas.

[1] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 268.

Barros Carvalho afirma que a Legalidade Tributária é típico princípio que funciona como limite objetivo.[2] Para Humberto Ávila, ela possui uma tríplice perspectiva: a) como regra, que lhe é predominante, descrevendo o comportamento de Legislativo e Executivo; b) como princípio, no dever de busca da previsibilidade e determinabilidade; e c) como postulado, pois exige do aplicador a fidelidade ao que dispõe.[3]

Num esforço sintetizador e observando-a como uma regra, a Legalidade poderia ser lida aproximadamente como o seguinte mandamento: "para expedir normas gerais e abstratas que criem deveres, utilize-se do veículo 'lei'". E "lei", por sua vez, pode ser definida como o instrumento introdutor de normas jurídicas, expedido pelas pessoas políticas constitucionais pátrias, nos termos previstos na subseção III da Seção VIII do Título IV da Constituição Federal, e das respectivas Constituições Estaduais e leis orgânicas municipais, se for o caso.

Já como um princípio, de pronto, percebe-se uma noção sobre a necessidade da discussão democrática para a criação de obrigações, de autoimposição; mais, pelo veículo "lei", que só existe com a devida publicidade, percebe-se as notas da busca do amplo conhecimento e da certeza das obrigações autoimpostas.

A importância do Princípio da Legalidade é manifesta, como corrobora essa precisa passagem de Barros Carvalho:

> Sua importância marca com tal intensidade a presença do fenômeno jurídico que não seria exagerado afirmar tratar-se de dado inafastável, decisivo para a compreensão dessa realidade. Refletir sobre o princípio da legalidade, aqui, equivale a meditar sobre o próprio direito.[4]

Como já exposto, a Legalidade, no sistema brasileiro, encontra-se prevista de forma genérica no artigo 5º, II, da Constituição Federal, além das previsões específicas do artigo 37, *caput* – que se refere à submissão da Administração Pública a tal princípio –, e do artigo 150, I, que, segundo alguns, de forma redundante, mas infelizmente necessária, pela experiência nacional, determina que nenhum tributo poderá ser criado ou majorado senão por lei.[5]

O artigo 150, I, da CR/88 dispõe:

---

2 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 18. ed. rev. atualiz. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 160.

3 ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 123.

4 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método.** 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008 p. 282.

5 VIEIRA, José Roberto. **Medidas Provisórias em matéria tributária**: as catilinárias brasileiras. 1999. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1999, p. 43-45.

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]

Não resta dúvida, dessarte, que a legalidade tributária exige que a criação ou majoração de tributos se realize por meio do veículo lei, prevendo todos os elementos que compõem a estrutura básica do tributo – porque no âmbito tributário fala-se de Legalidade Estrita.

Nesse sentido, é comum que se afirme que a Legalidade Tributária possui uma rigidez somente comparável à do Direito Penal, chegando, alguns, a falar da tipicidade tributária.[6-7] Essa última noção seria, em síntese, a necessidade de o fato jurídico tributário ajustar-se rigorosamente à descrição do legislador, em todos os seus elementos.[8]

Afirma Betina Treiger Grupenmacher que "O Direito Tributário é o ramo do Direito em que a segurança jurídica é princípio inafastável e é por esta razão que nele o princípio da legalidade se afigura como a reserva absoluta da lei formal."[9]

Alberto Xavier, por seu turno, aduz o seguinte:

> [...] as imposições constitucionais do Estado de Direito, muito particularmente as ligadas à segurança jurídica, tinham conformado o princípio da legalidade no Direito Tributário como uma reserva absoluta de lei formal; e que, por consequinte, revestia um conteúdo mais restrito do que em geral apresenta no Direito Administrativo – essencialmente baseado em simples reserva relativa de lei material – mas, por seu turno, mais próximo daquela que vigora no âmbito do Direito Penal.[10]

Vemos que a lei que cria ou majora tributos deve prever, de forma pormenorizada, os elementos da norma de incidência tributária, pois, como recorda

---

6 Como exemplos: XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: RT, 1978, p. 72; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2. ed. São Paulo: RT, 2007, p. 127-128; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 244.

7 Ao mencionar a tipicidade, convém, aqui, recordar a já clássica lição de MISABEL DERZI acerca do equivocado uso que se tem feito do termo "tipo" no Direito, que aqui não aprofundaremos. Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2. ed. São Paulo: RT, 2007, p. 64-71, 90-91, 99 e 104-109. Veja-se também: RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Tipicidade Tributária. **Revista de Direito do Estado**, Rio de Janeiro: Renovar, 2006, n. 8, p. 221-243, out./dez. 2007, p. 223; COSTA, Valterlei da. **Teoria trilógica do tributo**. São Paulo: Noeses, 2024, p. 123-124.

8 CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 293-294.

9 GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das limitações constitucionais ao exercício da competência tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 83.

10 XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: RT, 1978, p. 72.

Luciano Amaro, "[...] requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei."[11]

Esse entendimento acerca de que, no Direito Tributário, se não tudo, muita coisa ou quase tudo precisa ser veiculado por lei.

3. LEGALIDADE EM CRISE?

A visão tradicional sobre a Legalidade tem sido colocada em crise. Fala-se em "deslegalização do Direito Administrativo", de "crise do paradigma da legalidade", ou da necessidade de uma mudança de visão para o contexto de uma sociedade pós-moderna, sendo esse o diagnóstico de Muzzi, Rocha, Sundfeld, Calil, Medauar, Justen Filho, Marrara, Binenbojm e Gabardo, entre muitos outros.[12]

Exemplos disso não faltam. No Direito Penal, multiplicam-se as chamadas "normas penais em branco heterônomas", em que a previsão legal do delito é complementada por definições expedidas por atos administrativos; surgem a transação penal e a "colaboração premiada", que mitigam a rigidez da aplicação da lei aos casos concretos, com acordos de confissão seguidos da diminuição de pena, ou a aplicação de pena sem qualquer apuração da subsunção da lei penal ao caso concreto. No Direito Administrativo, a prática passa a aceitar um aumento do campo do Poder Regulamentar do Executivo,

---

11 AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 112.

12 MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento do contribuinte como técnica de Segurança Jurídica e Praticabilidade no Estado Democrático de Direito**. 2013. 199 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2013, p. 31-39; ROCHA, Sergio André. A tributação na sociedade de risco. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte: Fórum, ano 4, n. 23, set./out. 2006, p. 9-12; SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito Administrativo para Céticos**. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 249; ROCHA, Sergio André. A deslegalização no direito tributário brasileiro contemporâneo. *In:* GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação:** Democracia e Liberdade, em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014, p. 529-530; CALIL, Lais. O Poder Normativo das Agências Reguladoras em face dos Princípios da Legalidade e da Separação de Poderes. *In:* BINENBOJM, Gustavo (coord.). **Agências Reguladoras e Democracia**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 147; MEDAUAR, Odete. **O Direito Administrativo em evolução**. 2. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: RT, 2003, p. 250-252; JUSTEN FILHO, Marçal. **O Direito das Agências Reguladoras Independentes**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 495; JUST, Gustavo. A "crise" do princípio da legalidade do ponto de vista da teoria da interpretação. *In:* MARRARA, Thiago (org.). **Princípios de Direito Administrativo.** São Paulo: Atlas, 2012, p. 30-44; BINENBOJM, Gustavo. **Uma Teoria do Direito Administrativo:** Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 272-284; GABARDO, Emerson. A flexibilização da Legalidade mediante o prestígio de uma ideia equivocada de Eficiência e uma visão niilista da Separação dos Poderes. *In:* HACHEM, Daniel Wunder; GABARDO, Emerson; SALGADO, Eneida Desiree (coord.). **Direito Administrativo e suas transformações atuais**: homenagem ao Professor Romeu Felipe Bacellar Filho. Curitiba: Ítala, 2016, p. 207-216.

com quase-leis em agências reguladoras e em outros campos, assim como o alargamento de um viés contratual no direito público. Até mesmo no Direito Processual Civil se reforçam os meios de negociação processual, o que se viu claramente no recente Código de 2015.

No âmbito do Direito Tributário, os ventos parecem soprar na mesma direção.

Surgem "normas tributárias em branco", como o caso da contribuição social para coberturas dos riscos de acidente de trabalho; utilizam-se de conceitos indeterminados com cada vez maior frequência; aparecem quase-leis em regulamentações amplíssimas da RFB e da PGFN; e discute-se a necessidade de uma lei geral de transação tributária, com o aparecimento de cada vez mais casos de "contratualização", como regimes optativos de tributação. Como afirma Queiroz:

> Vive-se um novo tempo no campo da fiscalidade, em que há uma clara mudança da forma como se visualiza a legalidade. Um verdadeiro tsunami tributário! Da certeza definida nos modais deônticos aplicáveis às condutas: o que não é obrigado ou proibido, é permitido, adentra-se na era da tentativa de "flexibilização" dos limites da legalidade.[13]

Tem-se, por exemplo, o caso da "delegação" normativa. Há exemplos, que se multiplicam, de previsões legislativas que outorgam a órgãos técnicos administrativos poder regulamentar cada vez maior, a influir diretamente na concreção das normas tributárias, numa espécie de desconcentração normativa que desafia a compreensão do Princípio da Estrita Legalidade Tributária, previsto no art. 150, I, da CF/88, ao menos da forma como ele é tradicionalmente entendido.[14] Talvez o exemplo mais gritante seja o da LC 123/2006, que, ao tratar do Simples Nacional, cria o Comitê Gestor do Simples Nacional – CGSN, outorgando-lhe amplíssima competência normativa na regulamentação do complexo regime tributário voltado para as microempresas e para as empresas de pequeno porte. Mas não são incomuns previsões legais semelhantes, como se vê no art. 14-F, da Lei n. 10.522/2002, no § 10, do art. 64, da Lei 9.532/97, no § 9º, do art. 12-A, da Lei 7.713/88 e no art. 12, da Lei 11.941/2009, a título exemplificativo. E agora com o Comite Gestor do IBS.

Pode-se ainda apontar o famoso caso da contribuição previdenciária para o SAT/RAT. Nesse caso, outorgou-se ampla discricionariedade ao Poder

---

13 QUEIROZ, Mary Elbe. Apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL: a desconsideração de 100% dos custos e despesas. Obrigatoriedade do arbitramento do lucro. *In:* BARRETO, Aires Fernandino *et al.* **Interpretação e Estado de Direito**: Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2006, p. 332.

14 CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 232 e ss.

Executivo por meio da utilização de conceitos jurídicos indeterminados na própria norma de incidência tributária (os conceitos de "atividade preponderante" e dos graus de risco da atividade empresarial). Discutiu-se, judicialmente, a existência de ofensa à Estrita Legalidade Tributária, pouco afeita a essa prática; o Supremo Tribunal Federal - STF não vislumbrou qualquer eiva, contudo.[15] A situação, posteriormente, se aprofundou, com a Lei 10.666/2003, criando o Fator Acidentário de Prevenção – FAP, que poderia legar à majoração de alíquotas de tal contribuição, com expressa outorga de competência a órgão administrativo para a fixação da metodologia de enquadramento do contribuinte, sem que o Judiciário venha entendendo existir ofensa à Legalidade.[16]

---

15 EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I. I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT. II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais. III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V. - Recurso extraordinário não conhecido. (RE 343446, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04-04-2003 PP-00040 EMENT VOL-02105-07 PP-01388)

16 **EMENTA:** EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AFASTAMENTO POR MOTIVO DE DOENÇA OU ACIDENTE (QUINZE PRIMEIROS DIAS). AVISO PRÉVIO INDENIZADO. DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO PROPORCIONAL. FÉRIAS GOZADAS. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. ADICIONAL DE PERICULOSIDADE. HORAS-EXTRAS. DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. cda. excesso de execução. adequação mediante simples cálculo. CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO SAT/RAT. LEI Nº 10.666/03. CONSTITUCIONALIDADE. FAP. LEGALIDADE. ENCARGO LEGAL. 1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou-se no sentido de que não é devida a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença ou acidente, porquanto essa verba não possui natureza salarial. 2. O décimo-terceiro proporcional sobre o aviso prévio indenizado também tem natureza indenizatória, não incidindo, pois, contribuição previdenciária sobre tal parcela. 3. O valor pago a título de férias indenizadas, inclusive o respectivo terço constitucional, constitui verba indenizatória não sujeita à contribuição previdenciária. Em situações ordinárias, porém, em que há o efetivo gozo do direito, a verba se reveste de indubitável caráter salarial, conforme previsão constitucional do artigo 7º, inciso XVII, devendo, pois, nestes casos, incidir contribuição previdenciária. 4. Face à natureza indenizatória, é indevida a contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias. 5. É legítima a incidência de contribuição previdenciária sobre as horas-extras e o adicional de periculosidade. 6. A teor da Súmula 207 do STF, o décimo terceiro salário possui natureza salarial, o que, aliás, não se transmuta pelo fato

Trata-se de uma tendência que se tem incorporado cada vez mais à temática tributária e que, como regra, carece de reflexão adequada no seio da doutrina, a qual, de forma automática, impõe-lhe a pecha de inconstitucional, sem que isso repercuta no Judiciário.

Para a parcela maior da doutrina, com a visão mais tradicional da Legalidade Tributária, tem-se em tais casos uma delegação anômala da atividade legislativa, que é "[...] aquela autorizada pelo parlamento, mas que implica a produção, pelo Executivo, de ato normativo despido de força de lei e, portanto, dotado de mero caráter regulamentar." [17]

Parece-nos que uma visão extremamente rígida e formalista da Legalidade, que é típica da doutrina majoritária, tem algumas dificuldades em explicar o Direito Tributário brasileiro real, aquele que é efetivamente previsto pelo legislador, aplicado pelas autoridades fazendárias e validado por decisões judiciais.

Nem todos, contudo, pensam dessa forma. Andrade, por exemplo, considera que a relativização da Legalidade no âmbito tributário não é nova, o que nunca existiu foi a certeza, residindo a teoria da tipicidade e da reserva absoluta da lei no paraíso dos conceitos ironicamente mencionado por Jhering.[18]

E esse, definitivamente, também não é o caso de Marco Aurélio Greco, que, ao invés de maldizer a incerteza e a insegurança, exorta-nos a "construir critérios para reduzi-las a partir das normas constitucionais postas, atendendo à complexidade que resulta do próprio Direito positivo".[19]

---

de ser pago quando da extinção do contrato de trabalho, uma vez que tem por base o número de meses efetivamente trabalhados. 7. A contribuição de 0,2%, destinada ao INCRA, qualifica-se como contribuição interventiva no domínio econômico e social, encontrando sua fonte de legitimidade no art. 149 da Constituição de 1988. Essa contribuição pode ser validamente exigida das empresas comerciais ou industriais. 8. Havendo incidência da contribuição sobre valores que não podem ser por ela tributados, a solução é o reconhecimento de excesso de execução e a adequação do montante mediante simples cálculo. A liquidez e exigibilidade do título mantêm-se hígidas, não havendo causa para extinção da execução. Precedentes do STJ. 9. Como a contribuição ao INCRA não possui natureza previdenciária, não foi extinta pelas Leis nºs 7.789/89 e 8.212/91, sendo plenamente exigível. 10. A Corte Especial deste Tribunal reconheceu a constitucionalidade da contribuição destinada ao SAT/RAT prevista no artigo 10 da Lei nº 10.666/03, na sessão realizada em 25/10/2012, rejeitando, por maioria, a Arguição de Inconstitucionalidade na AC nº 5007417-47.2012.404.0000. 11. A estipulação da metodologia FAP não violou o princípio da legalidade, porquanto não desbordou dos limites da lei. 12. O encargo legal de 20%, previsto no Decreto-Lei nº 1.025/69, compõe o débito exequendo e é sempre devido nas execuções fiscais, substituindo, nos embargos, a condenação em honorários advocatícios (Súmula 168 do extinto TFR). (TRF4, AC 5000353-30.2016.404.7215, SEGUNDA TURMA, Relatora LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, juntado aos autos em 28/06/2017)

17 CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade Legislativa do Poder Executivo**. 2. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: RT, 2000, p. 129-130.

18 ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da Norma Tributária**. São Paulo: MP, 2006, p. 177-178.

19 GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições**: uma figura "sui generis". São Paulo: Dialética, 2000, p. 130.

4. MARCO AURÉLIO GRECO E A "LEGALIDADE SUFICIENTE"

Acerca da Legalidade Tributária, encontramos na obra do Professor Greco algo que lhe é atávico: análise profunda e que vai além do óbvio, muitas vezes desafiando de forma salutar o consenso existente.

O fundamento do Princípio da Legalidade como "consentimento", seu viés democrático, é nítido, por exemplo, na obra "Contribuições - uma figura sui generis". Nesse sentido, encontramos a seguinte passagem exemplificativa:

> O exercício da atividade de tributar deveria estar submetida a controle pela sociedade. Em função disto, sujeitou-se a tributação ao denominado 'princípio da legalidade' que, mais do que uma singela exigência de lei em sentido formal, é a consagração da prévia concordância dos representantes da população às novas exigências fiscais. Em última análise, a legalidade tem, no Direito Tributário, um significado de aprovação.
> [...]
> Nota-se que a legalidade, neste contexto, visa atender essencialmente a uma necessidade de controle para que os cidadãos não sejam atingidos sem que, através do princípio representativo, tenham 'concordado' com a exigência pecuniária que lhes é feita.[20]

É recorrente nas obras de Greco a crítica à visão formalista da Legalidade, que fora relevante em determinado período de nossa história, mas que já não fazia sentido no período pós-1988. Falando sobre isso em 2008, afirmou o autor:

> Quando se fala de direito tributário, é comum fazer-se uma separação do tipo: "fisco" para lá, "nós" para cá. O fisco com a lei, nós com a liberdade –, e sempre enxergando a lei como um grande instrumento de controle do fisco. Porém, a partir do momento em que essas duas ideias foram levadas a seu extremo e o texto da lei é assumido como o único referencial, pouco há a dizer, pois o governo aprendeu a fazer lei. E, como o controle da lei é apenas um controle formal, se for uma lei formalmente bem feita, nada se poderá dizer contra ela. Isso transformou, nos últimos vinte anos, a legalidade tributária – que, originalmente, tinha uma função de libertação, de proteção do contribuinte – em uma legalidade de dominação do contribuinte.
>
> Minha avaliação, e o que eu gostaria de ver daqui para frente, é que o formalismo, no âmbito tributário – que foi uma escolha politicamente viável em certo

[20] GRECO, M. A. **Contribuições - uma figura sui generis**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 53-54. Veja-se também: ROCHA, Sergio André. A tributação na sociedade de risco. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte: Fórum, ano 4, n. 23, set./out. 2006, p. 9-12.

> momento histórico – se supere, pois a Constituição mudou há vinte anos e mudou, inclusive, o perfil do Estado.[21]

Nesse sentido, Greco diferencia três diferentes momentos da Legalidade: a Legalidade-Libertação; a Legalidade-Dominação e a Legalidade-Emancipação.

A "legalidade-libertação" trata da legalidade tributária como um mecanismo de proteção do contribuinte contra o poder ilimitado do Estado na arrecadação de recursos financeiros, que foi a primeira função dessa garantia, que, inicialmente, atuava como efetivo instrumento de defesa e libertação do contribuinte, garantindo um relacionamento social mais equilibrado ao limitar a autoridade estatal.[22]

No entanto, esse papel evoluiu para o que se denomina "legalidade-dominação", em que a legalidade se transformou em um meio de imposição de ônus e restrições, dominando o contribuinte em vez de protegê-lo.[23]

A proposta do autor é que "a legalidade do século XXI, sem perder seu papel libertador, perca seu papel de dominação para se tornar verdadeiramente instrumento de emancipação da sociedade civil no campo tributário", cumprindo a função desse terceiro momento, como "legalidade-emancipação.[24]

Para tanto, Greco ensina que se deve olhar a Legalidade além da proteção aos "meios", que são também relevantes; mas como proteção dos "fins", em que se ressalta a proeminente visão funcional do Direito:

> A lei passou a ser mais amplamente concebida como grande instrumento de controle da ação do poder estatal e, como tal, a legalidade neste período assumiu o perfil fundamente de uma legalidade de meios, na medida em que nela devia estar especificado o que o Poder Público podia ou não fazer. [...] Ocorre que, nos últimos anos, especialmente a partir da 2ª Guerra Mundial a ideia de legalidade passou a sofrer mudança em seu feitio; não é apenas uma legalidade de meios ou de pressupostos da ação, é também uma *legalidade de fins* ou de objetivos e resultados. [...] Isto não significa que a legalidade de meios desapareceu; continua plenamente cabível, mas justaposta está a legalidade de fins e cabe ao intérprete – ao analisar o ordenamento como um

---

21 GRECO, M. A.. Legalidade tributária e sociedade civil. In: **Formalismo, dogmática jurídica e Estado de Direito**: um debate sobre o direito contemporâneo a partir da obra de Tércio Sampaio Ferraz Jr., 2010, São Paulo. Cadernos DIREITOGV n. 35. São Paulo: DIREITOGV, 2008. v. 7. p. 75.

22 GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. **Fiscalidade-Revista de Direito e Gestão Fiscal**, v. 42, 2011, p. 2-3.

23 GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. **Fiscalidade-Revista de Direito e Gestão Fiscal**, v. 42, 2011, p. 8.

24 GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. **Fiscalidade-Revista de Direito e Gestão Fiscal**, v. 42, 2011, p. 8-10.

> todo – compreender que se acrescentou um elemento (o fim) que, por muito tempo, permaneceu em segundo plano. [25]

E, no que consideramos o ponto fulcral da presente análise, o Professor Greco desvela uma realidade que gritava aos olhos de todos, mas que muitos se negam a enxergar até os dias de hoje: há níveis diferentes de exigência da Legalidade em nosso sistema tributário. Há casos de legalidade estrita, de reserva absoluta de lei; há casos em que isso não é necessário.

E, mesmo quanto aos casos de Legalidade estrita, relevantíssima no Direito Tributário brasileiro, cabe a relevante questão: quanto de previsão legal basta para que esteja ela plenamente atendida? Afinal:

> O ponto que merece ser submetido a uma análise crítica não é se a legalidade pode ser dispensada; a legalidade é indispensável em matéria tributária. O ponto é saber qual o tipo e o grau de legalidade que satisfazem a exigência do artigo 150, I da CF/88. Vale dizer, que desenho deve ter a lei tributária para se considerar atendido o artigo 150, I?[26]

Greco aponta, em outra obra, os elementos que considera serem veiculados por lei:

> O critério básico é o de que dependem de lei todas as disposições que se refiram aos elementos que compõem a "exigência" do tributo. Ou seja, os elementos tradicionalmente considerados como essenciais ao tributo estão sujeitos ao princípio da reserva absoluta de lei. A necessidade de lei para este efeito, decorre da norma do art. 150, I, da CF de 1988 [...].[27]

A seu ver, mais do que falar-se de "legalidade estrita", o que realmente é exigido por uma "[..] exigência constitucional – a teor da jurisprudência do STF [RE 343.446] – é [...] uma *legalidade suficiente* e não [...] uma legalidade 'estrita'." [28] E aí, assevera Greco acerca da dificuldade de a doutrina compreender o que ocorre na realidade, pois "[...] a legalidade vista na sua concepção clássica encontra dificuldade para resolver certos problemas práticos quando vista da perspectiva do tempo." [29]

O julgado do Supremo Tribunal Federal invocado por Greco é o que julgou constitucional a contribuição para o SAT, antes mencionado como uma das "anomalias" do sistema a causar, costumeiramente, estupefação na doutrina.

---

25 GRECO, M. A. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p.152.

26 GRECO, M. A. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p.151.

27 GRECO, M. A. **Substituição tributária (antecipação do fato gerador)**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 21-22.

28 GRECO, M. A. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p.155.

29 GRECO, M. A. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p.155.

5. IMPACTOS DA OBRA DE MARCO AURÉLIO GRECO NA JURISPRUDÊNCIA NACIONAL

O conceito de "legalidade suficiente" que é o exigido pela Constituição na visão de Greco, reverberou na jurisprudência de todo o Brasil.

No âmbito do STF, encontramos variadas decisões utilizando diretamente a expressão e citando a obra de Marco Aurélio Greco, no sentido de que há possibilidade de determinado nível de delegação normativa do Poder Legislativo ao Poder Executivo, para que determinados elementos da norma sejam veiculados por ato infralegal, dentro de parâmetros fixados em lei. Nesse sentido, exemplificativamente, veja-se a seguinte ementa, em caso sob repercussão geral que analisou a fixação de valor da contribuição aos conselhos de profissão regulamentada:

> Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Princípio da legalidade. Contribuições. Jurisprudência da Corte. Legalidade suficiente. Lei nº 11.000/04. Delegação aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas do poder de fixar e majorar, sem parâmetro legal, o valor das anuidades. Inconstitucionalidade. 1. Na jurisprudência da Corte, a ideia de legalidade, no tocante às contribuições instituídas no interesse de categorias profissionais ou econômicas, é de fim ou de resultado, notadamente em razão de a Constituição não ter traçado as linhas de seus pressupostos de fato ou o fato gerador. Como nessas contribuições existe um quê de atividade estatal prestada em benefício direto ao contribuinte ou a grupo, seria imprescindível uma faixa de indeterminação e de complementação administrativa de seus elementos configuradores, dificilmente apreendidos pela legalidade fechada. Precedentes. 2. Respeita o princípio da legalidade a lei que disciplina os elementos essenciais determinantes para o reconhecimento da contribuição de interesse de categoria econômica como tal e deixa um espaço de complementação para o regulamento. A lei autorizadora, em todo caso, deve ser legitimamente justificada e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade 3. A Lei nº 11.000/04 que autoriza os Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a fixar as anuidades devidas por pessoas físicas ou jurídicas não estabeleceu expectativas, criando uma situação de instabilidade institucional ao deixar ao puro arbítrio do administrador o estabelecimento do valor da exação – afinal, não há previsão legal de qualquer limite máximo para a fixação do valor da anuidade. 4. O grau de indeterminação com que os dispositivos da Lei nº 11.000/2000 operaram provocou a degradação da reserva legal (art. 150, I, da CF/88). Isso porque a remessa ao ato infralegal não pode resultar em desapoderamento do legislador para tratar de elementos tributários essenciais. Para o respeito do princípio da legalidade, seria essencial que a lei (em sentido estrito) prescrevesse o limite máximo do valor da exação, ou os critérios para encontrá-lo, o que não ocorreu. 5. Não cabe aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas realizar atualização monetária em patamares superiores aos permitidos em lei,

> sob pena de ofensa ao art. 150, I, da CF/88. 6. Declaração de inconstitucionalidade material sem redução de texto, por ofensa ao art. 150, I, da Constituição Federal, do art. 2º da Lei nº 11.000, de 15 de dezembro de 2004, de forma a excluir de sua incidência a autorização dada aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas para fixar as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas, e, por arrastamento, da integralidade do seu § 1º. 7. Na esteira do que assentado no RE nº 838.284/SC e nas ADI nºs 4.697/DF e 4.762/DF, as inconstitucionalidades presentes na Lei nº 11.000/04 não se estendem às Leis nºs 6.994/82 e 12.514/11. Essas duas leis são constitucionais no tocante às anuidades devidas aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas, haja vista que elas, além de prescreverem o teto da exação, realizam o diálogo com o ato normativo infralegal em termos de subordinação, de desenvolvimento e de complementariedade. 8. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema, a qual somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm indicação concreta, nem específica, desse risco, motivo pelo qual é o caso de se indeferir o pleito. 9. Negado provimento ao recurso extraordinário.
> RE 704292 / PR - PARANÁ, Órgão: STF. Relator: Min. DIAS TOFFOLI. Julgado em 19/10/2016, Publicado em 02/08/2017.

Como exemplos, nesse mesmo sentido, de relatoria do Ministro Dias Tóffoli, tem-se o caso de lei estadual de parcelamento (ADI 2304/RS); da taxa SISCOMEX (RE 1095001 AgR/SC); a fixação de valor de taxa de poder de polícia (RE 838284/SC); sobre alíquotas do PIS e da COFINS (RE 1043313/RS e ADI 5277/DF) – também sob repercussão geral –; e o caso de fixação do FAT (ADI 4397/DF). Sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, tem-se o caso da fixação do FAT (RE 677725/RS) e de taxa de polícia estadual (ADI 4787/AP); de relatoria do Ministro Edson Fachin, o caso de benefício fiscal do ICMS (ADI 4858/DF); e de relatoria do Ministro Nunes Marques, o caso de taxa de polícia (ADI 4786/PA).

Já o uso da expressão "legalidade suficiente", ainda que sem citação direta da obra do Professor Greco, mas referenciando os precedentes da Suprema Corte, se multiplicam no âmbito dos Tribunais Regionais Federais e Tribunais de Justiça estaduais. Citamos, como exemplo, o seguinte julgado do TRF da 2ª Região:

> TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. APELAÇÃO. TAXA SISCOMEX. ART. 3º, CAPUT E §§ 1º E 2º, DA LEI Nº 9.716/98. DELEGAÇÃO LEGISLATIVA. AUSÊNCIA DE BALIZAS NA LEI. PORTARIA MF Nº 257/2011. AFRONTA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ART. 97, § 2º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PRECEDENTES DO STF E DESTA E. 3ª TURMA ESPECIALIZADA. 1. O art. 3º, caput, da Lei nº 9.716/98 instituiu a Taxa de Utilização do

Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX, cobrada pela utilização do aludido sistema para efetuar o Registro da Declaração de Importação (art. 3º, § 1º), originariamente com os seguintes valores: R$ 30,00 (trinta reais) por Declaração de Importação (inciso I); e R$ 10,00 (dez reais) para cada adição de mercadorias à Declaração de Importação, observado o limite fixado pela Secretaria da Receita Federal (inciso II). 2. O art. 3º, § 2º, do mencionado diploma legal delegou ao Ministro de Estado da Fazenda o poder de reajustar o valor desse tributo, devendo utilizar como parâmetro a variação dos custos de operação e dos investimentos no SISCOMEX. 3. Foi editada a Portaria MF nº 257/2011, que reajustou a Taxa Siscomex para R$ 185,00 (cento e oitenta e cinco reais), por DI (declaração de importação), e R$ R$ 29,50 (vinte e nove reais e cinquenta centavos), para cada adição de mercadorias à DI, o que, em termos percentuais, aumento de aproximadamente 500% (quinhentos por cento) e 200% (quinhentos por cento), e mais de 400% (quatrocentos por cento), se for considerada a soma do valor da taxa por DI com o da quantia por adição de mercadoria por cada DI. 4. Como é cediço, consoante o princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, I, da Constituição da República, em regra, somente por lei é possível majorar tributos, ressalvadas as exceções previstas no texto constitucional. 5. Na mesma linha, o art. 97, II, do Código Tributário Nacional, valendo ressaltar, por outro lado, que o seu § 2º estabelece não constituir majoração de tributo a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo. 6. A jurisprudência da Corte Suprema "tem acompanhado um movimento de maior flexibilização do Princípio da Legalidade em matéria de delegação legislativa, desde que o legislador estabeleça o desenho mínimo que evite o arbítrio". (RE 1095001 AgR, Relator Min. Dias Toffoli, 2ª Turma, julgado em 06/03/2018). Ou seja, o STF vem admitindo que o valor do tributo seja fixado (ou majorado) por ato infralegal, desde que o legislador estabeleça balizas mínimas e máximas. 7. Todavia, consoante o entendimento do Supremo Tribunal Federal: "É inconstitucional a majoração de alíquotas da Taxa de Utilização do SISCOMEX por ato normativo infralegal. Não obstante a lei que instituiu o tributo tenha permitido o reajuste dos valores pelo Poder Executivo, o Legislativo não fixou balizas mínimas e máximas para uma eventual delegação tributária." (RE 959274 AgR, Rel. p/ Acórdão: Min. Roberto Barroso, 1ª Turma, julgado em 29/08/2017). 8. Outrossim, de acordo com o STF: "(...) a delegação contida no art. 3º, § 2º, da Lei nº 9.716/98 restou incompleta ou defeituosa, pois o legislador não estabeleceu o desenho mínimo que evitasse o arbítrio fiscal." (ARE 1115340 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, 2ª Turma, julgado em 28/08/2018). Precedente desta E. 3ª Turma Especializada. 9. Se, por um lado, é descabida a majoração levada a cabo pela Portaria MF nº 257/2011, de outro lado, é razoável – inclusive, diante da permissão contida no art. 97, § 2º, do CTN – a fixação do INPC como índice de atualização dos valores da Taxa SISCOMEX, consoante recentes precedentes do STF. 10. A autora formulou pedido de repetição, mediante restituição ou compensação, entendendo o Superior Tribunal de Justiça que o contribuinte tem a faculdade de optar pelo recebimento do crédito através de restituição, por via do precatório, ou compensação. 11. Apelação conhecida e provida.
(Apelação Cível | 0010341-57.2016.4.02.5101, Órgão: TRF2. Relator: CLAUDIA NEIVA. Publicado em 19/09/2019.)

Evidenciado o impacto da obra de Greco na *praxis* jurídica nacional, passemos a aprofundar o tema dos diferentes níveis de legalidade em nosso sistema e as balizas para uma delegação normativa válida.

6. AS DIFERENTES DIMENSÕES DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Quando se fala da Legalidade Tributária, quase automaticamente se costuma pensar em seus efeitos em relação ao tema da criação e da majoração de tributos, daí falando-se da Estrita Legalidade e da Tipicidade Tributárias. Contudo, se a análise se faz de forma mais detalhada, verifica-se a existência de diferentes níveis de Legalidade Tributária em nosso ordenamento jurídico, podendo-se falar, quiçá, em diferentes espécies.

A primeira delas, já mencionada, é a que se refere à instituição e majoração de tributos, prevista no art. 150, I, da CF/88. A ela, poderíamos adicionar, como da mesma estirpe, a previsão do § 6º, do mesmo art. 150, que exige lei específica para exonerações tributárias em geral.[30] Há, contudo, uma Legalidade de segundo nível, referente à previsão do art. 146, da CF/88, que evoca o tema das normas nacionais em matéria tributária, que vinculam a todos os entes federativos. Ademais, com outro fundamento constitucional e com diferente regime jurídico, tem-se a Legalidade das normas sancionadoras tributárias, que possui fundamento de validade no art. 5º, XXXIX, da CF/88. Por fim, tem-se a Legalidade dos procedimentos administrativos de aplicação das demais normas tributárias, com fundamento no art. 37, *caput*, da CF/88, que parece possuir diferentes consequências jurídicas. Entremeando todos esses diferentes tipos, encontra-se a Legalidade Genérica do art. 5º, II, que confere o espaço de liberdade de todo cidadão no ordenamento jurídico brasileiro. Essa é a previsão que funda os demais tipos, mas que também os limita e conforma. Analisemos o tema de forma mais detalhada.

6.1. LEGALIDADE E NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A possibilidade de expedição de normas gerais em matéria tributária que possuem indubitável natureza de "normas nacionais" e, como recorda Eurico Marcos Diniz de Santi, são típicas normas de estrutura, encontra-se prevista no art. 146, da CF/88, assim como em diversos outros dispositivos constitucionais, como os artigos 146-A; 155, III e § 2º, XII; 156, III e § 3º; 195, § 11;

[30] BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 37-38.

além de dispositivos do Ato das Disposições Constitucionais e Transitórias – ADCT.[31] Num Estado estruturado federativamente, tais previsões ganham relevância inconteste, ao limitar, de uma forma ou outra, a competência legislativa de todos os entes federativos.

Normalmente o seu estudo se limita às previsões do art. 146, em especial do seu inciso III que, de forma literal, menciona a expressão "normas gerais". Seu fundamento de validade remoto, contudo, pode ser encontrado já no art. 24, inciso I, da Carta Magna, que prevê a competência concorrente da União, Estados e Distrito Federal, para legislarem sobre direito tributário, o que deve ser lido de forma conjunta com a previsão genérica da competência legislativa municipal, do art. 30. Como prevê o § 1º, do mencionado art. 24, em relação à competência legislativa concorrente, à União compete, apenas, a expedição de normas gerais, que são suplementadas pela legislação dos demais entes federativos. Com isso, não parece absurdo afirmar que as previsões dos demais dispositivos, em especial as do art. 146, são como que especificações do próprio art. 24, I e seu § 1º.

O tema não é simplório, sempre considerado problemático, nas palavras de Frederico Seabra de Moura.[32] Inicia-se a plêiade de dúvidas já pelo significado da expressão "normas gerais". Uma primeira ideia dá-nos Carrazza quando afirma que "[...] estabelecer normas gerais é apontar as diretrizes, os lineamentos básicos" sem nunca descer "a assuntos da economia interna, do peculiar interesse das pessoas políticas".[33]

Interpretando sistematicamente o texto constitucional, temos que, em respeito à forma de Estado adotada no Brasil – a federativa –, não pode a União legislar sobre peculiaridades tributárias de forma a desrespeitar a autonomia dos demais entes federativos. Não há "cheque em branco" nessa questão, como obtempera Carrazza.[34]

Essas normas gerais, pela previsão do art. 146, da CF/88, devem ser inseridas no sistema jurídico por meio do veículo "lei complementar" e possuem nítida natureza de normas nacionais, não federais.[35] Aí adentramos em tema

---

31 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **O Código Tributário Nacional e as normas gerais de Direito Tributário**. *In:* SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 322.

32 MOURA, Frederico Araújo Seabra de. Funções primária e secundária das normais gerais em matéria tributária. *In:* CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de *et. al.* **Derivação e Positivação no direito tributário**. VIII Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2011, p. 503.

33 CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 1046.

34 CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 1047.

35 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A Lei Complementar como agente normativo ordenador do Sistema Tributário e das repartições das competências tributárias. *In:* SOUZA, Priscila de (org.). Veja-se tam-

bastante espinhoso, que é o das funções e limites das normas gerais em matéria tributária: já nos posicionamos, alhures, numa visão intermediária entre os defensores das escolas dicotômica e tricotômica, sobre as funções das normas gerais em matéria tributária.[36]

Trata-se, a nosso ver, de uma Legalidade Tributária de segundo nível, a conformar a expedição de leis instituidoras de tributos pelos demais entes federativos, mediando as normas constitucionais de competência e o seu efetivo exercício. Não estão a atingir diretamente a atuação do Estado-Administração e dos contribuintes, nas relações jurídicas tributárias, ainda que exerçam relevantíssimo papel mediatamente verificável. Exercem elas duas funções, bem identificadas por Frederico Seabra de Moura: a) uma primária, de harmonização normativa no Estado Federativo brasileiro[37]; e b) uma secundária, que agrega a prevenção de conflitos de competência entre as entidades tributantes.[38]

Tais normas gerais fazem parte do desenho do próprio Princípio Federativo – sendo controvertido, como exposto, o seu alcance.[39] Mais: como recorda Humberto Ávila, referida previsão atua em favor dos contribuintes, como forma de expressão da Segurança Jurídica; além disso, ao garantir tributação uniforme no território nacional, elas fornecem um ideal de cognoscibilidade pela abrangência nacional e confiabilidade, pela maior dificuldade de alteração, e calculabilidade, pela vinculação material das normas gerais.[40]

6.2. LEGALIDADE ESTRITA

A Legalidade Estrita pode ser considerada a mais relevante quando o tema é analisado no âmbito do Direito Tributário: no campo reservado à instituição de tributos encontra a lei privilegiada importância. Pelos ditames de nosso ordenamento, a lei é o instrumento por excelência para a introdução, no ordenamento jurídico, de normas gerais e abstratas e é com base em tais

bém: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **50 anos do Código Tributário Nacional**: XII Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2016, p. 1145.

36 CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional, a Norma Tributária e o Princípio Federativo**: Limites da Praticabilidade Tributária. Curitiba: Juruá. 2011, p. 88-97.

37 Nesse mesmo sentido, entende-se que as normas gerais podem ser "[...] expedidas, especialmente, com função uniformizadora, não se configurando, com isso, qualquer ofensa à ideia de Federação". COSTA, Valterlei da; COSTA, Vivian Carla da. Normas gerais em matéria tributária. **Revista de direito tributário contemporâneo**, São Paulo: Revista dos Tribunais – Thomson Reuters, ano 6, v. 29, p. 209-242, abr./jun. 2021, p. 236.

38 MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Funções...**, *op. cit.*, p. 504-508 e p. 515-522.

39 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A Lei**...**, *op. cit.*, p. 1163.

40 ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 255-256.

normas que o aplicador do Direito expede normas individuais e concretas, inseridas por meio de uma decisão judicial ou administrativa, *v.g.*[41]

Não resta dúvida, dessarte, que a legalidade tributária exige que a criação ou majoração de tributos se realize por meio do veículo lei, como assevera o art. 150, I, da CF/88. Ela pode ser vista, como antes exposto, sob duas diferentes ópticas, como já mencionado: numa vertente principiológica, como manifestação do valor "Democracia", "como autoconsentimento ou autotributação e defesa da economia privada" e, de outro lado, como regra baseada na Segurança Jurídica, em que "o mais importante é verificar o respeito ao processo legislativo de produção da norma", como limite objetivo à tributação.[42] Em sua primeira faceta, a Legalidade constitui o "direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados são empregados".[43]

6.3. LEGALIDADE E NORMAS SANCIONADORAS TRIBUTÁRIAS

Parece-nos que todo um campo do Direito Tributário brasileiro não tem por fundamento o Princípio da Legalidade previsto no art. 150, I, da CF/88. Trata-se da área das sanções tributárias, em que o regime jurídico aplicável é diferente daquele que se refere às normas de incidência tributária.

Aqui nos referimos não aos crimes contra a ordem tributária, matéria afeta ao Direito Penal e que não são nosso objeto de estudo, senão às sanções administrativas tributárias, previstas de modo profícuo em nosso ordenamento jurídico por meio de multas, restrições várias, confiscos como a pena de perdimento, negativa de certidões de regularidade fiscal, regimes especiais de fiscalização, sanções políticas e até o lançamento por arbitramento e a aplicação de regras de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, do CTN.[44] Daí a diferença apontada por alguns autores entre um Direito Penal Tributário e um Direito Tributário Penal.[45]

As sanções tributárias têm lugar quando do cometimento de infrações tributárias, que são "toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente,

---

41 CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 399; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 33-35

42 BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário:** Teoria Geral e Constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 375.

43 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 269.

44 PACHECO, Angela Maria da Motta. Infrações e Sanções Tributárias. *In:* MOREIRA, André Mendes *et al*. Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais: X Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2013, p. 89.

45 TAVARES, Alexandre Macedo. **As vias de repressão dos contribuintes** (procedimento administrativo e processo penal) sob o prisma da garantia do *non bis in idem*. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 138, p. 7-22, mar. 2007, p. 9.

represente descumprimento dos deveres jurídicos estatuído em leis fiscais", como ensina Barros Carvalho.[46]

O descumprimento de tais mandamentos, seja em relação à obrigação principal seja em relação a deveres instrumentais tributários, pode constituir infrações administrativa-tributárias ou penais, com importantes diferenças apontadas por Talita Wolkart: as primeiras são reguladas pela legislação tributária e pelos princípios do Direito Administrativo, com competência legislativa de todos os entes federativos e competência de aplicação aos órgãos administrativos com capacidade tributária ativa; as segundas, de competência legislativa exclusiva da União Federal, são aplicadas exclusivamente pelo Poder Judiciário, federal ou estadual, conforme o caso.[47] É possível vislumbrar o aspecto funcional das normas sancionadoras tributárias: em relação às infrações das obrigações principais, a finalidade é "dar efetividade aos princípios da legalidade, da capacidade contributiva e da isonomia"; em relação ao descumprimento de deveres instrumentais, visa-se "garantir o poder de fiscalização do sujeito ativo", como bem recorda Edmar Andrade Filho. Além de penalizarem o sujeito pela prática de ilícito, têm as sanções a função de "desestimular outros comportamentos antijurídicos do mesmo ou de outros contribuintes.[48]

Tais sanções administrativo-tributárias devem ser previstas em lei, e falamos aqui, também, de Legalidade Estrita. Contudo, o fundamento de validade da competência legislativa é, diretamente, a previsão do art. 5º, XXXIX, da CF/88: "não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal".[49] É, aliás, a expressa previsão do inciso V, do art. 97, do CTN. Dessa forma, tem-se a mesma Legalidade Estrita das normas de incidência tributária – com a necessidade do uso da chamada "tipologia cerrada", nos dizeres de Antônio Rabelo Filho e de Talita Wolkart, ou seja, conceitos tendencialmente mais determinados –, mas num contexto normativo diverso, em que o acusado é beneficiado de forma mais ampla, como se denota da retroação benéfica (art. 106, CTN com fulcro no art. 5º, XL, CF/88), do *in dubio pro reo* (art. 112, CTN) e dos casos em que o dolo faz parte da essência da hipótese normativa (art. 137, CTN, evocando o art. 5º, XLV, CF/88).[50]

---

46 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 760.

47 WOLKART, Talita Pimenta Félix. Da infração à sanção tributária. *In:* CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de *et al.* **Derivação e Positivação no direito tributário**. VIII Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2011, p. 1094.

48 ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e Sanções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 22 e 24-25.

49 ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações...**, *op. cit.*, p. 23.

50 RABELO FILHO, Antônio Reinaldo. Considerações sobre a aplicação das regras previstas para a aplicação de sanções no Direito Tributário. *In:* PAULA JUNIOR, Aldo de *et. al.* **Direito Tributário e os**

Trata-se de pensar esses e outros dispositivos de garantia ao acusado na Constituição Federal como os alicerces de um Direito Penal em sentido amplo, que abrange a questão criminal, um Direito Criminal por assim dizer, espraiando-se em vários sub-ramos do Direito, sempre que existir a previsão de uma sanção – pena – prevista em lei.

"O Direito Penal", afirma Maria Ângela Lopes Paulino Padilha, "não monopoliza a ideia de 'ilicitude' e 'sanção', de tal sorte que há normas sancionatórias incluídas em classes pertencentes a outros ramos jurídicos". É que a teoria da pena "pertence a todo o subdomínio do direito, a substancial diferença reside na sua adequação a cada regime jurídico que conota", como ensina Talita Wolkart.[51]

Existe, por assim dizer, uma teoria geral do Direito Sancionador, calcada em princípios constitucionais comuns de delimitação da atuação repressiva estatal.[52] Daí se poder falar em sanções penais em sentido estrito, ligadas às questões criminais, e em sentido amplo, abarcando todos os demais casos.[53]

6.4. LEGALIDADE ADMINISTRATIVA

No contexto do que vimos expondo, alguns autores reconhecem a existência de diferentes graus de rigidez da legalidade em nosso sistema, como apontado no caso de Marco Aurélio Greco. Alberto Xavier, por exemplo, em análise do texto constitucional anterior que pode ser transposta para a presente, trata do uso da expressão "em virtude de lei" como autorização para casos de criação de obrigações por lei de forma mediata.[54] Amílcar Falcão, no contexto da Constituição de 1946, mencionava as diferenças entre a "preferência da lei" – também chamada de "primazia da lei" – e o da "reserva da lei", como restrições ao poder regulamentar: se no primeiro caso, a limitação advém da existência de prévia lei, no segundo, a matéria só pode ser veiculada por lei.[55]

É a diferença entre legalidade e estrita legalidade, entre o "poder legislativo" e o "poder financeiro", como recorda Luís Eduardo Schoueri ou entre a legalidade genérica e a reserva de lei, segundo José Afonso Da Silva.[56] Marçal Justen Filho, nesse sentido, afirma:

Conceitos de Direito Privado: VII Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2010, p. 103; WOLKART, Talita Pimenta Félix. **Da infração...**, *op. cit.*, p. 1101-1106.

51 PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino**. As Sanções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 61; WOLKART, Talita Pimenta Félix. **Da infração...**, *op. cit.*, p. 1101.

52 PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino**. As Sanções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 65.

53 ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Limites...**, *op. cit.*, p. 19.

54 XAVIER, Alberto. **Os Princípios...**, *op. cit.,* p. 31.

55 FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 44.

56 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005*,* p. 232-233; SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 37. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 423-431.

> Ora, é possível diferenciar dois modos de manifestação do princípio da legalidade. Existe a legalidade "simples", que implica a necessidade de lei para impor direitos e obrigações, mas que não exclui o cabimento de a lei criar competências discricionárias para reconhecimento da solução mais satisfatória e adequada, tomando em vista as circunstâncias do caso concreto.
> A par disso, reconhece-se a estrita legalidade. Tal se passa quando a Constituição determina a regulação normativa exaustiva por via de lei e proíbe a instituição normativa da discricionariedade. Portanto, a determinação constitucional da estrita legalidade significa a supressão da competência normativa externa ao Poder Legislativo para disciplina de certo tema.[57]

Carlos Ari Sundfeld aprofunda a distinção, afirmando existirem três graus de vinculação da Administração ao legislador: a) a "primazia da lei", calcada no art. 37, *caput*, da CF/88; b) a "reserva geral de lei", em que deve haver sempre alguma espécie de "outorga de competência feita por lei, ainda que de modo relativamente amplo e aberto", com fundamento no art. 48, *caput*, da CF/88 – o Legislativo pode tratar de qualquer matéria –., assim como no art. 5º, II, sempre que a atuação administrativa gerar "deveres negativos ou positivos aos particulares" e em diversos dispositivos constitucionais "que exigem lei para a estruturação da Administração Pública em entes e órgãos, o que supõe que a própria lei defina e reparta competências", sendo impossível a auto atribuição de competências administrativas; e c) casos de "reserva específica de lei", nas várias hipóteses em que a Constituição prevê uma dependência qualificada da Administração à lei, como as previsões do art. 170, Parágrafo Único, art. 150, I e seus §§ 6º e 7º *etc*.[58]

Isso nos parece certo. Ao lado de uma legalidade atávica, essencial para a autorização genérica de atuação administrativa, se a Constituição determina que a norma deve ser inteiramente veiculada por meio do instrumento "lei", estaremos diante da chamada legalidade estrita. Isso se comprova ao se comparar as previsões dos incisos II ("em virtude de lei") e XXXIX ("definição em lei"), do art. 5º da CF/88, nos quais se percebe uma diferença redacional que não é irrelevante. A cláusula do inciso II é a previsão da **Legalidade Simples ou Genérica**, mas que não possui a rigidez vista na do inciso XXXIX: afinal, se o "crime" deve ser definido em lei, isso significa que todos os âmbitos de validade da norma devem ser veiculados por meio de lei.[59] Este é um caso de **Legalidade Estrita**.

Nesse campo, não tratamos da Legalidade da norma de incidência tributária, mas da que é aplicável ao Direito Tributário Administrativo – ou

---

57 JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 148.

58 SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito Administrativo para Céticos**. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 255-260.

59 SILVA, José Afonso da. **Curso...**, *op. cit.*, p. 423-431.

Direito Administrativo Tributário –, vale dizer, o que se refere às formas e aos procedimentos de aplicação das normas tributárias aos casos concretos por meio da prática de atos administrativos. Há todo um espaço sobre "como" serão aplicadas, por exemplo, as normas de incidência tributária, espaço esse que se encontra jungido também à lei, que fixa critérios procedimentais, mas no qual a liberdade da Administração não é desprezível, a depender do quanto o legislador quis ou não esgotar a regulação da matéria.

A ideia aqui exposta se aproxima do conceito que Bernardo Ribeiro de Moraes apresenta sobre a "taxação", que seria uma fase intermediária entre a "incidência" e a "exigibilidade", consistente "na determinação do montante do tributo que o contribuinte deve pagar", possuindo o ente tributante certa liberdade de configuração da forma de cálculo a ser aplicado, uma discricionariedade que é limitada pelas regras do sistema tributário. Nesse aspecto, há "simples aspecto formal de técnica tributária. É matéria de direito tributário adjetivo".[60] Com olhos no sistema espanhol, Carlos Taboada chamara esse procedimento de "métodos de determinação das bases imponíveis". [61]

E isso não ofende à clássica noção de vinculação legal da atuação da Administração Tributária: ela permite que o legislador outorgue à autoridade tributária "em algumas fases do procedimento administrativo fiscal, a liberdade de escolher, entre algumas alternativas legítimas, qual a ação que deve ser adotada", inclusive a adoção de procedimentos para "descobrir e identificar os fatos praticados pelo contribuinte, ou de aceitar as declarações apresentadas sem questioná-las".[62] Aqui vale a distinção entre "direito tributário material" e o "direito tributário formal" a que alude Estevão Horvath, o último fazendo parte da chamada "margem de livre apreciação" referida por Alberto Xavier, de caráter processual.[63]

---

60 MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A Taxa no Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: RT, 1968, p. 110.

61 TABOADA, Carlos Palao. Metodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, ano 7, n. 23-24, jan./jun. 1983, p. 9-17

62 SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Discricionariedade da autoridade fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário,** São Paulo: Dialética, n. 183, dez. 2010, p. 28.

63 "Em outras palavras, o Direito Tributário material regula a existência orgânica do tributo, isto é, os direitos e deveres que emergem da relação jurídica tributária, com relação ao seu objeto, a seus titulares – sujeitos ativos e passivos – e à sua configuração estrutural. O Direito Tributário formal se ocupa do procedimento de atuação do tributo, é dizer, dos procedimentos necessários à determinação, tutela jurídica e cobrança do tributo. Segue-se daí que este último tem um caráter instrumental, adjetivo. Suas normas indicam a forma, o procedimento, o caminho, enfim, que a Administração e os administrados devem seguir para tornar efetivas as normas de Direito Tributário material". Cf. HORVATH, Estevão. **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 34-35. "O conceito de 'margem de livre apreciação' foi elaborado precisamente para compreender aquelas questões que, não sendo por natureza discricionárias, apresentam uma limitada possibilidade de posterior realização judicial da subsunção e de que decorre, reflexa ou praticamente, uma certa liberdade de apreciação do agente. Uma coisa seria, na verdade, a questão de

Nessa área, não parece que encontramos uma legalidade estrita. Abre-se então a discussão sobre a viabilidade de delegação normativa ao Poder Executivo ou mesmo para a fixação de critérios procedimentais pela via negocial, entre o Estado e o particular, por se tratar de Legalidade Simples, como um dos autores deste texto teve a oportunidade de tratar amplamente alhures.[64]

7. LEGALIDADE SUFICIENTE E DELEGAÇÃO NORMATIVA

Retomando o diálogo do exposto com a obra de Greco, percebe-se claramente que, em diversos casos, é possível a delegação normativa ao Poder Executivo sem lesão à Estrita Legalidade. Um dos exemplos é a possibilidade de discricionariedade técnica, que, como recorda Di Pietro, não é, propriamente, discricionariedade, tendo em vista não envolver decisão política nem conceder liberdade à Administração, apenas havendo a explicitação de conteúdo já previsto legalmente, utilizando-se de critérios técnicos advindos da ciência, sendo algo comum, de há tempos, em algumas áreas da Administração, inclusive na Receita Federal do Brasil, mas que apenas passou a ser discutido seriamente com o advento das agências reguladoras.[65]

A interpretação tradicionalmente realizada sobre a indelegabilidade – que um dos autores do presente texto denominou de "avocação" em outra oportunidade[66] – no âmbito da dogmática tributária é bastante estrita, até mais do que se costuma ver na doutrina do Direito Administrativo. Isso porque vigora a noção da Estrita Legalidade: por força do art. 150, I, da CF/88, as normas de incidência tributária devem ser minuciosamente previstas em lei e cumpridas pelo Executivo de forma "plenamente vinculada". É a exigência da "determinabilidade" a que alude Alberto Xavier.[67]

A situação é, contudo, mais complexa do que aparenta à primeira vista. Como vimos, há matérias em que o texto constitucional exige legalidade estrita, reserva absoluta da lei no tema afeto à tributação, quais sejam: a instituição e a majoração de tributos, a previsão de infrações administrativas e suas penas e as exonerações tributárias. Há, todavia, todo um campo referente

---

direito material, outra, a de direito processual [...]". Cf. XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, p. 181, nota 18.

64 CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade Tributária**: Eficiência, Segurança Jurídica e Igualdade. São Paulo: Almedina, 2021, *passim*.

65 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Discricionariedade técnica e discricionariedade administrativa. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**. Salvador: n. 9, Fev./Mar./Abr. 2007, p. 13.

66 CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade Tributária**: Eficiência, Segurança Jurídica e Igualdade. São Paulo: Almedina, 2021, p. 367-377.

67 XAVIER, Alberto. **Os Princípios...**, *op. cit.,* p. 92-96. Veja-se também: TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 235, p. 193-232, jan./mar. 2004, p. 203-205.

a obrigações diversas, à organização administrativa e à atuação procedimental da Administração Tributária que se encontram sob a imposição da legalidade genérica, com primazia da lei. Nessa dicotomia, temos reflexos jurídicos relevantes, ainda que os deveres que afetem terceiros externos à Administração continuem tendo que ser previstos em lei; a questão é: em que intensidade?

Aqui, podemos fixar como exegese pacífica a de que a **regulamentação com meros efeitos internos**, voltados para o funcionamento e organização da Administração Tributária, possuem uma margem alargada de discricionariedade ou de liberdade decisória, com fundamento de validade diretamente extraível da Constituição Federal (art. 84, VI).[68] Ainda que a redação atual dada pela Emenda n. 19/98 pareça ter alargado a competência normativa do Poder Executivo em sua auto organização, não há que se falar, no caso, de nenhuma inconstitucionalidade por ofensa a cláusula pétrea, por duas razões: a) não houve ofensa a nenhuma garantia individual, eis que a organização administrativa interna não cria obrigações à população em geral (art. 5º, II, CF/88), mas a agentes públicos sujeitos a relação hierárquica; b) a modificação se coaduna perfeitamente à Separação de Funções estatais (art. 2º, CF/88), sendo análoga à garantida aos demais Poderes da República (artigos 51, IV; 52, XII e 96, CF/88). Aqui, ao contrário, pode-se pensar que leis muito intrusivas em relação a questões de organização interna é que seriam inconstitucionais, por significarem indevida interferência do Poder Legislativo em questões internas do Executivo. Mesmo em casos sujeitos à legalidade estrita, o poder regulamentar interno continua considerável, mas, reiteramos, apenas sob o influxo do poder hierárquico: não obriga o particular nem o Judiciário no julgamento de litígios, por exemplo.

Em relação às **normas infralegais com efeitos externos**, a resposta nos parece depender da diferenciação entre os casos de legalidade estrita e de legalidade genérica – ainda que os limites em que um maior espaço de liberdade na criatividade normativa do Executivo não seja tema pacífico, mesmo assim. Seja como for, a intensidade exigida constitucionalmente em relação ao Princípio da Legalidade é de grande relevância. Todas as obrigações impostas a particulares devem estar previstas em lei; mas a previsão em lei, como regra, pode ser da obrigação sem detalhamentos ("em virtude de lei" do art. 5º, II, CF/88), autorizando a ação da Administração (art. 37, caput, CF/88). Em tais casos, não há a necessidade de esgotamento da previsão de forma detalhada. Monta-se, assim, um quadro que delega, em fatos, ao Executivo um maior poder regulamentar que permita a configuração da obrigação.

Nos casos de **legalidade estrita** não há espaço para devaneios delegatórios em relação ao núcleo essencial que constitui a "obrigação" ao particular:

---

[68] Cuja redação original era "[...] dispor sobre a organização e o funcionamento da administração federal, na forma da lei; [...]".

em tais casos, o regulamento tem um papel bastante estrito, enquadrando-se como de caráter "executivo" em seu sentido mais consensual. O que cremos ser possível na hipótese – pois mesmo na mais estrita das estritas legalidade haverá um espaço de criação normativa – é a possibilidade do uso da **discricionariedade técnica** que não ultrapassa a moldura legal e não outorga espaço para a conveniência e a oportunidade na decisão do aplicador: a própria lei outorga os limites estritos de composição do ato infralegal com base em elementos estatísticos ou técnicos de outras "artes", que comporão elementos secundários da norma de incidência tributária, por exemplo.[69]

Já nos casos de **legalidade genérica**, no que se inclui todo o amplo espectro procedimental de formas de aplicação da norma de incidência tributária, a nosso ver não há de se falar de vedação de delegações normativas, seja por meio de previsões mais enxutas no texto legal ou mesmo por autorizações expressas de regulamentação da matéria de forma mais intensa por parte do Poder Executivo, ainda que a obrigação, em seus elementos mínimos, deva estar prevista em lei. Não vislumbramos, também, e pela mesma razão, problemas em relação ao uso da polissemização em tais casos: conceitos vagos podem não ser bem-vindos do ponto de vista de uma boa política do direito, mas não se pode afirmar sejam eles *a priori* vedados constitucionalmente em tais hipóteses.

Também em relação a normas de cunho administrativo, incluindo processo e procedimento administrativo, a liberdade é considerável: conforme a densidade que o Legislador resolva imprimir na criação das obrigações acessórias ou na forma de funcionamento dos procedimentos e processos administrativos, tem-se uma efetiva delegação de poder decisório, incluindo a fiscalização, as formas de apuração e prova sobre a ocorrência dos fatos jurídicos tributários e sua quantificação em concreto. Se a instituição do tributo é matéria de reserva de lei, a forma de sua aplicação é matéria de preeminência de lei.

Nesse sentido, o uso da delegação parece-nos possível, mesmo nos casos de Legalidade Estrita, se estivermos diante de hipótese, por exemplo, de discricionariedade técnica, mensurável e controlável com base em dados empíricos.[70]

---

69 Regina Helena Costa, em relação ao ponto que ora trabalhamos, afirma que "o princípio da praticabilidade, em sua indissociável convivência com o princípio da legalidade, opera atenuações à determinabilidade decorrente deste, diante da indispensável exeqüibilidade das leis fiscais, afastando, em conseqüência, o excesso de pormenorização e complexidade [...]" Nossa visão chega a conclusões semelhantes, mas por diferentes caminhos: não é a praticabilidade que "atenua" a legalidade; já há, *a priori*, espaço para previsões mais indeterminadas ou menos detalhadas em lei por força das normas de competência constitucional, espaço este dentro do qual pode o aplicador da norma com técnicas cujo conjunto se denomina "praticabilidade tributária". Cf. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária**: exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 145.

70 Não estamos aqui a analisar os regulamentos expedidos com base em tais autorizações legais, que poderiam, *in concreto*, apresentar atuação fora da moldura legal. Mas, potencialmente, o controle da

O exemplo paradigmático é o do SAT/RAT e do FAP, já mencionados. Ora, a definição de atividade preponderante e do grau de risco, assim como de "desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo" são verificáveis e mensuráveis, além de representar claro limitador legal que deve ser aplicável à generalidade dos contribuintes nas mesmas situações, atendendo à exigência da isonomia, efetivamente verificáveis no caso concreto.[71] Esse também é o entendimento de Regina Helena Costa, que entende tratar-se de uma boa aplicação da praticabilidade, verdadeira norma tributária em branco que atende à noção de "legalidade suficiente", sendo, no mesmo sentido, as lições do saudoso Ricardo Lobo Torres.[72]

Esse é o núcleo do que se pode considerar ser a "legalidade suficiente", tese defendida por Greco de há muito, desafiando consensos e, na realidade, explicando de forma muito mais realista e funcional, o que é o Direito Tributário brasileiro real, como ele realmente funciona e quais os limites empiricamente considerados conforme a hermenêutica jurisprudencial.

8. CONCLUSÃO

Parece que a legalidade tributária era mais firme, rochosa; os ventos da contemporaneidade parecem liquefazê-la. Daí falar-se hoje, de forma mais intensa no Direito Administrativo, mas com claros reflexos no Direito Tributário, de "crise" da Legalidade.

A legalidade mudou ou mudamos nós? Talvez a legalidade já tivesse vários níveis e nós, os tributaristas, é que não quiséssemos enxergá-los.

Marco Aurélio Greco, todavia, já o havia antevisto e desvelado, há bastante tempo.

É notável que haja diferentes níveis de legalidade no Direito Tributário Brasileiro: seja a legalidade estrita, vinculada à instituição e majoração de tributos e à imposição de sanções administrativas; seja a legalidade das normas

---

discricionariedade técnica com base em dados empíricos e em relação ao atendimento aos limites dos conceitos legais se faz possível, como se denota, exemplificativamente, das decisões do STJ no REsp 499.299/SC e no REsp 464.749/SC.

71 Veja-se interessante raciocínio de Aires Barreto ao tratar da alíquota explícita e da alíquota implícita ou final na contribuição de melhoria, que pode ser replicado em parte para o caso presente: "A indicação da alíquota explícita (preliminar), seguida da reprodução da observância do limite constitucional atende, na íntegra, o princípio da legalidade. Isto porque, não obstante o limite seja constitucional, estamos aí diante de uma operação técnica e não propriamente de uma operação jurídica". Cf. BARRETO, Aires Fernandino. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. São Paulo: RT, 1986, p. 83.

72 COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 250-254; TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 235, jan./mar. 2004, p. 221-222.

gerais em matéria tributária, que harmonizam o sistema tributário nacional e conformam os limites de nossa Federação nessa área; seja a legalidade genérica, aplicável a determinados temas de ordem formal e procedimental.

Quiçá, nessa matéria, tenha-se que redefinir os limites da Legalidade Tributária e identificar os limites para tal atuação administrativa, tema ainda pouco enfrentado e que talvez indique casos em que a concessão de discricionariedade técnica se torna imperiosa, também no que tange à Administração Tributária, na complexidade do mundo contemporâneo e das atividades econômicas tributadas.

A obra de Greco traz os delineamentos para que essa trilha seja por nós percorrida.

Seja neste tema da Legalidade, seja em todos os outros magistralmente tratados na obra do Professor Marco Aurélio Greco, esta coletânea, que visa a refletir sobre a sua produção acadêmica, é, não apenas uma merecida homenagem, mas também um reconhecimento de sua contribuição ímpar para o direito tributário brasileiro. Ao reunir reflexões de diversos autores inspirados por sua obra, este livro pretende não apenas reverenciar seu legado, mas também perpetuar sua capacidade de instigar, questionar e iluminar os caminhos do pensamento jurídico. Que esta obra seja, assim como seus escritos, um convite ao diálogo, ao aprofundamento e à construção de um direito tributário cada vez mais fiel aos princípios de justiça e eficácia que ele tão incansavelmente defende.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e Sanções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003.

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

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2016.

BARRETO, Aires Fernandino. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. São Paulo: RT, 1986.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**: Teoria Geral e Constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011.

BINENBOJM, Gustavo. **Uma Teoria do Direito Administrativo**: Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CALIL, Lais. O Poder Normativo das Agências Reguladoras em face dos Princípios da Legalidade e da Separação de Poderes. In: BINENBOJM, Gustavo (coord.). **Agências Reguladoras e Democracia**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 111-176.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. rev. atualiz. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade Legislativa do Poder Executivo**. 2. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: RT, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A Lei Complementar como agente normativo ordenador do Sistema Tributário e das repartições das competências tributárias. In: SOUZA, Priscila de (org.). CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **50 anos do Código Tributário Nacional**: XII Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2016, p. 1139-1170.

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

COSTA, Valterlei da. **Teoria trilógica do tributo**: um estudo normativo sobre tributação, competência e lançamento. São Paulo: Noeses, 2024.

COSTA, Valterlei da; COSTA, Vivian Carla da. Normas gerais em matéria tributária. **Revista de direito tributário contemporâneo**, São Paulo: Revista dos Tribunais – Thomson Reuters, ano 6, v. 29, p. 209-242, abr./jun. 2021.

CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional, a Norma Tributária e o Princípio Federativo**: Limites da Praticabilidade Tributária. Curitiba: Juruá. 2011.

CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade Tributária**: Eficiência, Segurança Jurídica e Igualdade. São Paulo: Almedina, 2021.

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

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Discricionariedade técnica e discricionariedade administrativa. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**. Salvador: n. 9, Fev./Mar./Abr. 2007.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

GABARDO, Emerson. A flexibilização da Legalidade mediante o prestígio de uma ideia equivocada de Eficiêcnia e uma visão niilista da Separação dos Poderes. In: HACHEM, Daniel Wunder; GABARDO, Emerson; SALGADO, Eneida Desiree (coord.). **Direito Administrativo e suas transformações atuais**: homenagem ao Professor Romeu Felipe Bacellar Filho. Curitiba: Ítala, 2016. p. 207-216.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições**: uma figura "sui generis". São Paulo: Dialética, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. Legalidade tributária e sociedade civil. In: **Formalismo, dogmática jurídica e Estado de Direit**o: um debate sobre o direito contemporâneo a partir da obra de Tércio Sampaio Ferraz Jr., 2010, São Paulo. Cadernos DIREITOGV n. 35. São Paulo: DIREITOGV, 2008, p. 71-76.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. **Fiscalidade-Revista de Direito e Gestão Fiscal**, v. 42, 2011, p. 5-11.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária** (antecipação do fato gerador). 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das limitações constitucionais ao exercício da competência tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O Direito das Agências Reguladoras Independentes**. São Paulo: Dialética, 2002.

JUST, Gustavo. A "crise" do princípio da legalidade do ponto de vista da teoria da interpretação. In: MARRARA, Thiago (org.). **Princípios de Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 30-44.

MEDAUAR, Odete. **O Direito Administrativo em evolução**. 2. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: RT, 2003.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A Taxa no Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. Funções primária e secundária das normais gerais em matéria tributária. In: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de et. al. **Derivação e Positivação no direito tributário**. VIII Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2011, p. 503-527.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento do contribuinte como técnica de Segurança Jurídica e Praticabilidade no Estado Democrático de Direito**. 2013. 199 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2013.

PACHECO, Angela Maria da Motta. Infrações e Sanções Tributárias. In: MOREIRA, André Mendes et al. **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais**: X Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2013. p. 75-94.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As Sanções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2015.

QUEIROZ, Mary Elbe. Apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL: a desconsideração de 100% dos custos e despesas. Obrigatoriedade do arbitramento do lucro. In: BARRETO, Aires Fernandino et al. **Interpretação e Estado de Direito**: Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2006. p. 613-657.

RABELO FILHO, Antônio Reinaldo. Considerações sobre a aplicação das regras previstas para a aplicação de sanções no Direito Tributário. In: PAULA JUNIOR, Aldo de et. al. **Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado**: VII Congresso do IBET. São Paulo: Noeses, 2010. p. 95-123.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Tipicidade Tributária. **Revista de Direito do Estado**, Rio de Janeiro: Renovar, 2006, n. 8, p. 221-243, out./dez. 2007.

ROCHA, Sergio André. A deslegalização no direito tributário brasileiro contemporâneo. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação**: Democracia e Liberdade, em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014. p. 529-572.

ROCHA, Sergio André. A tributação na sociedade de risco. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte: Fórum, ano 4, n. 23, set./out. 2006. Disponível em: http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=37874. Acesso em: 15 nov. 2024.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O Código Tributário Nacional e as normas gerais de Direito Tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 322-329.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, LUÍS EDUARDO. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Discricionariedade da autoridade fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 183, p. 28-47, dez. 2010.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 37. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2014.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito Administrativo para Céticos**. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2014.

TABOADA, Carlos Palao. Metodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, ano 7, n. 23-24, jan./jun. 1983.

TAVARES, Alexandre Macedo. As vias de repressão dos contribuintes (procedimento administrativo e processo penal) sob o prisma da garantia do non bis in idem. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 138, p. 7-22, mar. 2007,

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 235, p. 193-232, jan./mar. 2004.

VIEIRA, José Roberto. **Medidas Provisórias em matéria tributária**: as catilinárias brasileiras. 1999. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1999.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: RT, 1978.

WOLKART, Talita Pimenta Félix. Da infração à sanção tributária. In: CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de et al. **Derivação e Positivação no direito tributário**: VIII Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2011. p. 1089-1115.

Capítulo 8
A Prova no Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco

Fabiana Carsoni
Rodrigo Medeiros Bezerra de Melo

INTRODUÇÃO

Dentre os inúmeros desafios que o operador do Direito enfrenta em sua prática, a busca por uma intangível "verdade" ou "realidade" na análise de fatos ganha especial destaque. Esses dois termos, impregnados de incerteza, permeiam e aguçam a curiosidade de diversos ramos do conhecimento.

A busca pela "verdade" é constante dilema que remonta às inquietudes dos filósofos da antiguidade – a exemplo de Sócrates, Platão e Aristóteles, todos com concepções distintas de seu significado –, passa por todas as eras do conhecimento humano – Descartes, Locke, Nietzche – e ainda hoje intriga os pensadores contemporâneos.

Como parte da incessante busca por uma abstrata e intocável verdade, vê-se ainda a doutrina jurídica, em especial a que se debruça sobre o Direito Tributário, constantemente utilizar-se de expressões como "verdade material" ou mesmo uma pretensiosa "verdade real".

Diante de expressão tão recheada de abstração como a tal "verdade real", o que efetivamente seria essa busca? Ou melhor: dentro da expressão, o que significaria o termo "verdade" e o termo "real"?

De maneira ilustrativa desse panorama, o Professor Marco Aurélio Greco provoca com as lições de Giacomo Leopardi sobre as descobertas de Copérnico[1], que modificou paradigma (ou "realidade") anteriormente existente e provou que o Sol é o centro do Sistema Solar que hoje se conhece.

---

[1] GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 530.

A partir do emblemático exemplo, observa-se que a alteração na perspectiva de análise pode levar a uma realidade diametralmente oposta à que se tinha como "verdade" ou "realidade" no momento anterior e, a partir disso, o melhor caminho para discussão da "verdade" e "realidade" talvez seja o reconhecimento do que não é "verdade" ou "realidade" ou a necessária parcimônia para intitular uma perspectiva limitada como "verdade" ou "realidade".

Essas ponderações impactam o tema do planejamento tributário em sua essência, na medida em que sua complexa análise, para identificação de regularidade ou de possíveis patologias, recai sobre fatos, que automaticamente remetem à famigerada busca pela "verdade" ou "realidade". Como defende Sergio André Rocha, o controle do planejamento tributário é, antes de tudo, uma questão fática, é dizer, de compreensão dos fatos, a fim de que seja possível constatar se houve ou não simulação[2]. A prova, portanto, é elemento-chave em matéria de planejamento tributário – muito mais do que os debates teóricos em torno dos limites constitucionais e legais à economia de tributos[3].

Ao encarar assunto tão tormentoso, Marco Aurélio Greco traz com suas habituais didática e profundidade o tema das provas, instrumento disponível ao operador do direito, apresentando as ferramentas para que se reconstitua, com o maior nível de proximidade possível ao evento ocorrido no mundo fenomênico, um fato pertinente ao Direito.

O presente artigo busca analisar as criteriosas recomendações do Professor Marco Aurélio Greco sobre o tema das provas no planejamento tributário e, a partir daí, expor do ponto de vista prático sua aplicabilidade em casos concretos, o que se fará a partir de análise de alguns julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), ou do Conselho de Contribuintes (CC).

1. A PROVA NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A partir da consciência de que, ocorrido um evento, a capacidade humana se limita a construir versões mais ou menos completas a partir da percepção e de elementos materiais capazes de permitir a – naturalmente limitada – reconstituição do evento, Greco propõe a discussão do tema das provas no

---

2 ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 37-44.

3 Acerca dessas controvérsias em torno dos limites dos planejamentos tributários, vide: FERNANDES, Fabiana Carsoni; SANTOS, Ramon Tomazela. Planejamento tributário: a relação entre legalidade, solidariedade, moralidade e capacidade contributiva. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). Direitos fundamentais dos contribuintes: homenagem ao jurista Gilmar Ferreira Mendes. São Paulo: Almedina, 2021. Disponível em: https://www.marizadvogados.com.br/publicacoes/. Acesso em: 31.01.2025.

Planejamento Tributário, em suas peculiaridades em comparação com outros assuntos que envolvem matéria probatória.

O Autor estrutura o tema das provas no Planejamento Tributário a partir de três aspectos fundamentais e cinco pontos relevantes.

1.1. Os aspectos fundamentais da prova

Quanto aos aspectos fundamentais[4], destaca que ***(i)*** o foco da prova não deve ser atestar uma patologia do negócio jurídico; ***(ii)*** a insegurança e incerteza decorrem das perspectivas de análise dos fatos; e ***(iii)*** a relação entre a prova e a verdade, na concepção do Autor, seria uma ideia cada vez mais relativizada.

Ditos aspectos fundamentais fazem absoluta diferença na forma de análise das operações praticadas no contexto de Planejamento Tributário que se vê atualmente.

Menções soltas e despadronizadas acerca de "propósito negocial", "empresa-veículo" e "substância econômica" são cada vez mais comuns.

Essa constatação é evidência de que o foco da Autoridade Fiscal subverte a lógica e a ordem da análise fático-probatória do Planejamento Tributário: inicia-se pela ponderação de eventuais patologias, em vez de seguir-se com o exame sistemático e contextual dos atos e negócios jurídicos praticados, caso em que eventuais patologias serão constatadas como resultado final do exame – sem falar, aliás, no esforço probatório mínimo para se demonstrar a pretensa falta de "propósito negocial", "substância econômica" ou a classificação como "empresa veículo".

Quanto aos segundo e terceiro aspectos fundamentais, vê-se uma intrínseca e indissociável relação entre eles. Greco pondera, logo após apresentar a já destacada realização de Copérnico, que "*A lição principal que se extrai desse texto [...] é a do impacto gerado pela mudança de um paradigma de compreensão da realidade. A realidade sobre foi a mesma, a Terra girando em torno do Sol, mas criou-se um paradigma que afirmava o inverso*"[5].

Esse trecho ressalta não apenas a incerteza e a insegurança, mas também a relatividade do que se entende por "verdade".

Retornando ao tema da "verdade", o Autor pondera a existência de três tipos de verdade: a revelada, a descoberta e a construída. Em sequência, ao ponderar o princípio tributário da verdade material, levanta o questionamento de qual dentre as três verdades seria essa almejada pelo princípio[6].

---

4 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 529-531.

5 Idem, p. 530.

6 Idem, p. 531.

Sobre o princípio da verdade material, o Professor Luis Eduardo Schoueri, em coautoria com Gustavo Emílio Contrucci[7], contrapõe a noção ao da verdade formal e da "vontade arrecadadora". Dito princípio corresponderia à obrigação do Fisco de, "*[...] com ou sem auxílio do contribuinte, [...] proceder à verificação da ocorrência do fato gerador e declarar a sua ocorrência através do lançamento"*.

Portanto, o sentido do princípio da verdade material seria uma ideia de busca, de aproximação máxima à certeza quanto à realidade existente, ainda que a verdade absoluta não seja palpável. Justamente pela vinculação do princípio à obrigação de ofício das Autoridades Administrativas, reconhece-se a partir dele um leque maior de opções do julgador no processo administrativo, considerando que é de interesse do próprio julgador aproximar-se da realidade, ainda que para isso se distancie da inércia esperada de um órgão judicante típico.

Nesse cerne, em paradigmático estudo sobre o lançamento tributário, Alberto Xavier registra[8]:

> "Sem dúvida que neste procedimento, porque não jurisdicional nem dispositivo, o princípio do contraditório não assume todo o relevo e extensão que lhe cabem em processo civil. Mas, se não pode entender-se que o órgão de aplicação do direito se encontra limitado estritamente às provas adquiridas no processo através de um regular contraditório, em que ambas as partes se encontrem face àquele órgão investidas em igual posição quanto à possibilidade abstrata de por igual influírem no conteúdo da decisão final, a verdade é que nas relações procedimentais entre Fisco e particulares, a lei reconhece a este último amplas possibilidades de defesa, que se exprimem, em larga medida, sob a forma dialética de uma controvérsia formal de razões, assumida como garantia de uma rigorosa averiguação da verdade material e de uma objetiva aplicação da lei".

Diante disso, pela intenção de rigorosa investigação e averiguação e pelo próprio uso do termo "busca", concorda-se com a conclusão de Marco Aurélio Greco acerca do princípio da verdade material, que teria um sentido misto de verdade "descoberta", a partir dos documentos e informações obtidas na investigação; e "construída", a partir da interpretação conjunta de todos esses elementos "descobertos", de maneira racional e crítica, no que o autor intitula "*processo de elaboração subjetiva dos elementos objetivos"*[9].

---

7 SCHOUERI, Luis Eduardo; SOUZA, Gustavo Emílio Contrucci A. de. *Verdade material no "Processo" Administrativo Tributário*. *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira; *Processo Administrativo Fiscal,* 3º Volume. 1ª edição. São Paulo: Dialética, 1998, p. 152.

8 XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro.* 1ª Ed. São Paulo: Resenha Tributária, p. 130.

9 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 531.

Por outro lado, percebe-se de maneira geral que a leitura do princípio da verdade material está focada na demonstração da ocorrência do fato gerador, como se viu dos trechos destacados das obras de Schoueri e Xavier. A esse respeito, Marco Aurélio Greco chamou atenção para a diferença relativa às provas no Planejamento Tributário, que recaem sobre os negócios e operações, estes sim que desencadeariam a ocorrência do fato gerador.

1.2. Os pontos relevantes da prova

Feitas essas considerações, Greco passa a analisar os pontos relevantes, que em sua visão seriam (i) provar o que não está escrito; (ii) provar o ocorrido; (iii) manifestar vontade sem escrever; (iv) conflito de qualificações; e (v) inafastável subjetividade[10].

Os três primeiros pontos serão enfrentados em conjunto, seguidos dos dois últimos, também analisados em conjunto entre eles.

No desempenho da atividade de fiscalização, especialmente em casos que versam sobre planejamentos tributários, as autoridades fiscais, não raro, baseiam seu trabalho em mais de uma evidência documental e não limitam sua investigação ao conteúdo escrito constante dos documentos diretamente pertinentes aos negócios e operações – a exemplo de contratos, atos societários etc.

Em geral, o esforço da autoridade fiscal é para buscar circunstâncias distintas daquelas delineadas nos documentos formalizados do negócio ou operação. Desse modo, Greco bem identificou que a matéria objeto de prova é aquilo que não está escrito.

Nesse cenário, o primeiro ponto que parece relevante é que eventual acusação e consequente desconsideração pelo fisco da operação formalmente estruturada depende não apenas de contundente investigação senão de efetiva demonstração da "realidade" paralela "descoberta/construída" por ocasião do lançamento, o que atrai o ônus da prova para o ente tributante.

A forma de demonstração dessa "verdade descoberta/construída" é a dita prova do que não está escrito. Ditas provas, então, evidenciarão se o evento seria aquilo descrito nos textos/documentos ou se seria um outro evento "descoberto/construído".

O Autor sublinha que "*A prova direta de que teria ocorrido evento diverso daquele descrito no texto raramente existe*"[11]. A despeito disso, não há dúvidas de que o ônus deve permanecer com a parte que pretende apresentar uma "verdade alternativa", "descoberta/construída".

---

10 Idem, p. 533-538.

11 Idem, p. 533.

Em linha com a constatação de Greco, em geral a prova colacionada pelo fisco não é direta, fazendo-se necessária a reunião de um conjunto de provas (ou de indícios) e sua interpretação, a fim de permitir a adequada qualificação jurídica dos fatos, em especial a partir da manifestação da vontade das partes – em geral escrita, mas nem sempre ou não em sua totalidade escrita.

Nesse trabalho de investigação e interpretação dos acontecimentos, o documento escrito e, em especial, a literalidade de suas disposições não esgotam a avaliação sobre a regularidade da operação, ou sobre a correção da qualificação jurídica feita pelo sujeito passivo.

Requer-se, em qualquer caso, a análise do contexto. É que, como explica Marco Aurélio Greco, *"a somatória de escritos e condutas pode adquirir um perfil não coincidente com o texto escrito a denotar a existência de uma intenção que consubstancia manifestação de vontade diferente daquela que resultaria apenas do texto*"[12]. É necessário, como acrescenta o autor, traduzir os atos em conceitos, interpretando a conduta das partes[13].

Além da necessidade de interpretação das provas colacionadas, como dito, é necessário que se reúna um conjunto de elementos probatórios convergentes no sentido da ocorrência ou inocorrência dos fatos. Esse conjunto é formado, geralmente, não por provas diretas dos fatos, mas, sim, indiretas – os indícios. As provas, nesse caso, são chamadas de indiciárias.

A prova indiciária, a rigor, não constitui presunção legal, nem ficção. Trata-se, na verdade, de presunção *hominis*, meio indireto de convencimento do julgador de que um fato tenha ocorrido. Trata-se de "*um fato que, por presunção, leva a outro fato, o qual se pretende provar*"[14].

Presunções e indícios procuram contribuir para a descoberta/construção da verdade dos fatos; e, tal como a prova direta, indício é uma prova, merecendo nome próprio por sua aptidão para provar um fato periférico ao fato principal, cuja existência sugere a possibilidade de existir também o fato principal – e aí entra a presunção, que imputa à existência comprovada do fato periférico a consequência de se considerar existente também o fato principal, como dito, presumidamente.

Como exemplo da presunção legal, constituem omissão de receita (presumida) valores creditados em conta de depósito ou de investimento em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações (art. 42 da Lei n. 9430/96). A presunção é de caráter relativo, como assentado pelo Supremo Tribunal Federal, na medida em que o contribuinte pode comprovar a origem dos recursos, demonstrando

---

12 GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 535.

13 GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 535.

14 TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 77.

pertencerem a terceiros, evidenciando inexistir ganho, ou comprovando anterior tributação das parcelas[15].

Já a ficção ignora a realidade para estabelecer uma "verdade jurídica" (A e B não se confundem; mas B, por força de disposição legal, será submetido ao tratamento tributário de A)[16].

Enfim, está mais do que evidente que a prova no planejamento tributário passa pela comprovação de "pontos não escritos", a busca pela "manifestação de vontade das partes" – não necessariamente escrita – para, a partir disso tudo, "provar o ocorrido".

De posse dos elementos probatórios, ao intérprete cabe compreendê-los, fazendo um juízo de subsunção. Com isso, pode qualificar adequadamente os atos e negócios praticados.

Nos contratos, a qualificação é a recondução do acordo celebrado entre as partes a um tipo contratual, quando típico, por meio da constatação da presença de todos os elementos essenciais do tipo, disso fazendo emergir, como efeito jurídico, a disciplina contratual completa relativa àquele tipo.[17] Na qualificação, exerce-se "*um juízo predicativo que tem como objeto um contrato concretamente celebrado e que tem como conteúdo a correspondência de um contrato a um ou mais tipos, bem como o grau e o modo de ser dessa correspondência*"[18].

Às vezes, faz-se necessária a requalificação dos atos ou negócios. Isso acontece com certa frequência em casos envolvendo planejamentos tributários. Na requalificação, como explicou Alberto Xavier, determina-se "*se as notas ou características de um certo ato ou negócio jurídico concreto se enquadram no conceito de ato ou negócio jurídico consagrado no tipo legal tributário*"[19]. O fisco, segundo o autor português, está vinculado aos efetivos efeitos jurídicos dos atos ou negócios praticados pelos particulares, embora não esteja vinculado à qualificação ou ao *nomen iuris* atribuído pelos mesmos particulares aos seus atos. Logo, o fisco tem o poder-dever de requalificar os atos dos particulares, em conformidade com o que o autor chamou de "verdade material jurídica", abandonando a nomenclatura ou caracterização dada pelas partes quando isso se mostrar necessário.[20] Não poderia ser de outro modo, já que o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) impõe que o fisco, no exercício de sua

---

15 STF. RE 855649/RS. Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio Mello, Rel. para acórdão. Min. Alexandre de Moraes, j. 03.05.2021.

16 BIANCO, João Francisco. **Transparência fiscal internacional**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 77.

17 VASCONCELOS, Pedro Pais de. **Contratos atípicos**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 166.

18 Ibid., loc. cit.

19 XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 36.

20 Idem, p. 37.

atividade vinculada, verifique a ocorrência do fato gerador, o que deve fazer em obediência à legalidade e à verdade dos fatos.

Isso não quer dizer que tal tarefa seja simples. Pelo contrário. Os juízos de qualificação – ou requalificação – podem ser diversos, afinal, a interpretação levada a efeito pelos partícipes dos atos ou negócios e pelos terceiros a quem tais atos ou negócios são submetidos (i.e., sujeito passivo, fisco e julgadores) é invariavelmente afetada por valores, experiências, ideologias, teorias e noções preconcebidas e, assim, subjetivismos inerentes a cada uma dessas pessoas, órgãos ou entidades.

É por isso que, no que diz respeito ao conflito de qualificações e à inafastável subjetividade, Greco chamou atenção ao fato de que "*A qualificação jurídica não está isoladamente na lei nem nos fatos. A qualificação jurídica é o produto final de um processo de interpretação e aplicação do Direito que afirma estar aquele conjunto abrangido por determinado conceito ou categoria jurídica.*"[21], o que por si só poderia causar problemas na compreensão do planejamento tributário, justamente por envolver a análise do contexto do qual decorre.

Aí está a intersecção entre o problema do conflito de qualificações e a subjetividade: é exatamente em razão da subjetividade da leitura dos fatos e do contexto fático que se gera um conflito de qualificações.

Nesse ponto, Greco acertadamente defende que "*O problema não é a existência de subjetividade; o problema está na inexistência de controle sobre esta subjetividade para que ela não faça com que a vontade do legislador seja substituída pela vontade do intérprete*"[22].

1.3. O caminho para valoração da prova

Estabelecidas as premissas, Marco Aurélio Greco conclui que "*neste campo, não há respostas prontas, e que o resultado final que vier a ser formulado será, em boa medida, construído a partir dos elementos de fato, dos eventos, de parâmetros de ponderação do contexto das condutas, da subjetividade que cerca toda valoração da prova etc.*"[23].

A partir disso, enuncia dez passos para valoração da prova, como contribuição à diminuição do grau de subjetividade desse processo. O Autor fala em (i) comportamento concludente; (ii) exame do contexto; (iii) valorar a prova; (iv) distribuição do ônus da prova; (v) como provar; (vi) presunções e normalidade; (vii) tipos especiais de cláusulas contratuais; (viii) vivência dos efeitos; (ix) coerência das partes em outros ambientes; e (x) interpretar o ordenamento.

---

21 GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 535.

22 Idem, p. 537.

23 Idem, p. 538.

O tal "comportamento concludente" se refere à busca pela compreensão da efetiva manifestação de vontade das partes, em especial naquela não encartada formalmente no documento típico.

A ideia subjacente a isso é que a conduta efetiva das partes auxiliará na compreensão exata de qual era a vontade comum que desencadeou a celebração do negócio jurídico. Havendo divergência entre o escrito e o comportamento das partes, prevalece a realidade posta sobre a formal – que deveria ser.

Nessa linha, Orlando Gomes conceituou o negócio jurídico como "*toda declaração de vontade destinada à produção de efeitos jurídicos correspondentes ao intento prático do declarante se reconhecido e garantido pela lei*"[24].

Em acréscimo, a perfilhar a ideia de balizar o subjetivismo envolto na interpretação de negócios jurídicos, Nelson Rosenvaldi e Cristiano Chaves, citando lúcida análise de Rose Melo Vencelau, destacaram "*uma relativização do subjetivismo da interpretação do negócio jurídico, uma vez que, se por um lado, a investigação sobre a intenção é importante, por outro, elementos objetivos devem também ser observados*", o que acontece pela aplicação do princípio da boa-fé objetiva[25].

No plano legal, o art. 112 do Código Civil de 2002 estabelece que, "*nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem*", a evidenciar que o texto contido em documentos não esgota a compreensão dos fatos efetivamente praticados e da intenção das partes.

Em complemento, o art. 113 do mesmo código dispõe que os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração, devendo a interpretação do negócio jurídico lhe atribuir o sentido que (i) for confirmado pelo comportamento das partes posterior à celebração do negócio; (ii) corresponder aos usos, costumes e práticas do mercado relativas ao tipo de negócio; (iii) corresponder à boa-fé; e (iv) corresponder a qual seria a razoável negociação das partes sobre a questão discutida, inferida das demais disposições do negócio e da racionalidade econômica das partes, consideradas as informações disponíveis no momento de sua celebração.

Há normas tributárias que regem a interpretação dos negócios jurídicos, determinando que se investigue a substância dos eventos, e não apenas sua forma. É o que acontece com as normas que regem o controle de preços de transferência das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que realizem transações controladas com partes relacionadas no exterior. Explica-se.

A legislação brasileira de preços de transferência (Lei n. 14596) requer que, na comparação entre o preço praticado em transação envolvendo partes

---

24 GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil.* 14ª Ed: Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 269.

25 FARIAS, Cristiano Chaves; ROSENVALD, Nelson. *Direito Civil: Teoria Geral.* 8ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 521.

relacionadas e o preço praticado por partes independentes (preço "arm's length") para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL, o intérprete faça um percurso. A primeira etapa desse percurso é justamente a compreensão dos fatos, devendo o intérprete abstrair aquilo que consta de documentos escritos, se isto se distanciar do comportamento das partes e, de conseguinte, da verdadeira causa jurídica do negócio.

A verificação da conformidade da transação controlada ao chamado princípio "arm's length" é feita, nos termos do art. 6º, primeiro, por meio do delineamento da transação controlada e, em seguida, pela análise de sua comparabilidade. Ultrapassadas essas duas etapas, passa-se à escolha do "método mais apropriado" dentre aqueles listados no art. 11 da Lei n. 14596.

Para que o contribuinte atenda às duas primeiras etapas e, assim, esteja apto a selecionar o "método mais apropriado", múltiplas análises acerca dos fatos, termos contratuais, opções disponíveis e características econômicas da transação, das partes, do mercado, bens, serviços e direitos devem ser empreendidas. Requer-se a compreensão da *substância* dos negócios, verificando-se se os fatos praticados atendem à causa jurídica dos negócios declarados pelas partes[26].

A análise da substância do negócio, ou de sua causa jurídica, tem como ponto de partida os termos contratuais da transação, que derivam tanto dos documentos e dos contratos formalizados como das evidências da conduta efetiva das partes (art. 7º, inciso I). O parágrafo 2º acrescenta que, na hipótese em que as características economicamente relevantes da transação controlada identificadas nos contratos formalizados e nos documentos apresentados divergirem daquelas verificadas a partir da análise dos fatos, das circunstâncias e das evidências da conduta efetiva das partes, a transação controlada será delineada com fundamento nos fatos, nas circunstâncias e nas evidências da *conduta efetiva das partes*. Trata-se do que podemos qualificar como *análise substancial*[27].

Por meio dessa análise, define-se a natureza jurídica do negócio, investigando-se também o cumprimento de sua causa jurídica, o que se faz pela interpretação dos respectivos termos contratuais. Nessa atividade, segundo entendemos, o intérprete deve se ater, menos à linguagem adotada nos respectivos instrumentos, e mais à intenção e ao comportamento das partes[28],

---

[26] Neste trabalho, consideramos causa jurídica como a razão econômico-jurídica do negócio, sua finalidade, ou função prática, em garantia da qual o direito concede sua tutela, como ensina Luís Eduardo Schoueri (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 133).

[27] Substância factual, nos dizeres de Ricardo Marozzi Gregorio (GREGORIO, Ricardo Marozzi. "Delineamento da transação controlada". In: **Preços de transferência e o padrão OCDE (Lei n. 14.596/2023 e IN n. 2.161/2023)**. DONIAK, Jimir; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERRARI, Bruna Camargo. São Paulo: MP, p. 83-107, 2023, p. 85).

[28] Para a OCDE, faz-se necessário examinar se a conduta das partes é substancialmente conforme aos termos dos documentos escritos, ou se a conduta das empresas associadas indica que os termos contratuais

como requerem os art. 112 e 113, parágrafo 1º, inciso I, do Código Civil. Deve-se, ainda, atribuir aos negócios os sentidos referidos nos demais incisos do art. 113, parágrafo 1º, do Código Civil, mencionado anteriormente. Alinha-se a Lei n. 14596, nesse contexto, ao que nossa lei civil dispõe acerca da interpretação dos negócios jurídicos. Alinha-se a Lei n. 14596, ademais, à busca pelo contexto.

A busca pelo contexto, não obstante estampada na Lei n. 14596, deve acontecer não apenas em matéria de controle de preços de transferência, mas em planejamentos tributários em geral. Buscar o contexto é buscar a verdade dos fatos e, com isso, compreender se tais fatos se subsomem à hipótese normativa de incidência do tributo. Cuida-se, portanto, do que se pode qualificar como um juízo legal e factual.

Quanto ao exame do contexto, o Pro. Marco Aurélio Greco destaca a necessidade de "*examinar seus antecedentes e consequentes, onde se encontram, respectivamente o motivo e a finalidade do ato ou negócio*".

Como se sabe, motivo é uma razão preexistente que deu origem à intenção das partes de contratar. Por exemplo, o **motivo** do vendedor de um imóvel pode ser a necessidade de disponibilidade de caixa para outros fins; e do comprador é a necessidade de ponto físico para um novo empreendimento; a **finalidade** é o resultado que se visa a alcançar com o negócio jurídico.

Nesse aspecto, Marco Aurélio Greco destaca que o "*Motivo da operação deve ser uma razão prévia e real, enquanto finalidade da operação deve ser predominantemente não tributária*".

A questão do "predominantemente não tributária" é controversa, pois nos parece legítimo que um contribuinte tome decisão negocial pautada na redução de carga tributária como o mote principal de sua iniciativa – e ainda assim, essa seja uma razão substancialmente negocial, na medida em que a relevância da carga tributária afeta diretamente as atividades de uma empresa.

A existência de razão extratributária não é, em si, um requisito de validade ou eficácia do negócio jurídico, em que pese possa ser útil na investigação da ocorrência ou não de simulação, na medida em que pode se apresentar como indício – em meio a outros, e nunca isoladamente – da legitimidade ou não da transação.

O negócio jurídico cumpre sua função, irradiando efeitos, inclusive na órbita tributária, quando cumpre sua causa jurídica – para o que, via de regra, não importam os motivos das partes.

Sabe-se ser bastante controvertido o conceito de causa jurídica.

---

não foram seguidos, não refletem um quadro completo das transações, foram incorretamente caracterizados ou rotulados pelas empresas, ou mesmo se há simulação (OECD. **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022.** Paris: OECD, 2022, p. 44. Disponível em: https://doi.org/10.1787/0e655865-en. Acesso em 11.03.2025).

Em sua acepção subjetiva, causa compreende o fim próximo ou imediato da conclusão do negócio, ou as representações psicológicas que fazem as partes concluir o negócio, não se confundindo com os fins mediatos ou remotos. Já em sua acepção objetiva, causa representa a finalidade intrínseca do negócio, seu fim econômico-social[29].

Do ponto de vista objetivo, pode-se dizer que a função social de qualquer contrato está ligada à sua causa, o que, nos dizeres de José Carlos Moreira Alves, corresponde à "finalidade econômico-prática a que visa à lei quando cria um determinado negócio jurídico. Assim, por exemplo, na compra e venda, a causa do negócio jurídico é a troca da coisa pelo dinheiro (preço); no contrato de locação, é a troca do uso da coisa pelo dinheiro (aluguel)"[30]. É um deslocamento patrimonial que justifica outro deslocamento patrimonial[31]. Na causa há, como ensinou Caio Mario da Silva Pereira, "um fim econômico ou social reconhecido e garantido pelo direito, uma finalidade objetiva e determinante do negócio que o agente busca além da realização do ato em si mesmo"[32].

Assim, na perspectiva objetiva, a causa, enquanto função econômico-social do negócio jurídico, constitui critério objetivo, que não se confunde com o motivo do ato, o qual é de ordem subjetiva, isto é, representa o íntimo daqueles que celebram o contrato, a razão pessoal para a feitura da avença. Os motivos, nesse contexto, podem ser variados, nunca interferindo com a causa do negócio, que é objetiva[33].

O motivo, como explica Ricardo Mariz de Oliveira, "embora origem (motivador) da vontade e determinante para a intenção, é de foro íntimo e, via de regra, não interfere com a qualificação ou a validade dos atos ou negócios jurídicos"[34].

Note-se que o autor, ao tratar da irrelevância do motivo, emprega a expressão "via de regra". O uso desta expressão encontra justificativa no fato de

---

29 Cf. VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil*: parte geral. 8ª edição. São Paulo: Atlas, 2008, p. 364.

30 ALVES, José Carlos Moreira. As Figuras Correlatas da Elisão Fiscal. In: *Revista Fórum de Direito Tributário* n. 1. Belo Horizonte: Fórum, 2003, p. 12.

31 AZEVEDO, Antonio Carlos Junqueira de. Natureza jurídica do contrato de consórcio. Classificação dos atos jurídicos quanto ao número de partes e quanto aos efeitos. Os contratos relacionais. A boa-fé nos contratos relacionais. Contratos de duração. Alteração das circunstâncias e onerosidade excessiva. Sinalagma e resolução contratual. Resolução parcial do contrato. Função social do contrato. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, vol. 832, p. 129, 2005.

32 PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de direito civil*: Volume I. 9ª edição. Rio de Janeiro: Forense, p. 345, 1986.

33 ALVES, José Carlos Moreira. *Direito Romano*. Volume I. 13ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, p. 151.

34 OLIVEIRA, Ricardo Mariz. "Reflexões sobre a vontade, a intenção e o motivo (e objeto e causa) no mundo jurídico)". In: PARISI, Fernanda Drummond; TÔRRES, Heleno Taveira; MELO, José Eduardo Soares de (Coord). *Estudos de Direito Tributário em homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza*: Planejamento Tributário e Sanções Tributárias; Administração Tributária e Direito Processual Tributário. Volume 3. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 145.

que o ordenamento jurídico, em alguns casos, atribui relevância ao motivo. É o que revela, por exemplo, o art. 140 do Código Civil, segundo o qual o falso motivo vicia a declaração de vontade quando expresso como razão determinante do negócio.

Mas, em contraposição ao que se disse até aqui a respeito da irrelevância dos motivos, em uma perspectiva subjetiva da causa, o desejo das partes passa a ser importante. Alude-se, nesse caso, à "causa concreta". Diferencia-se causa abstrata (função econômico-social ou fim do ato) da causa concreta (fim prático ou resultado almejado pelas partes)[35]. No contrato de locação de imóvel, a causa abstrata consiste na cessão do espaço mediante retribuição (alugueres), enquanto a causa concreta pode consistir, em exemplo dado por Antonio Junqueira de Azevedo, no interesse do locatário em acompanhar o cortejo de coroação do rei inglês Eduardo VII da sacada do imóvel locado. Com o cancelamento do cortejo por motivos de segurança nacional, o negócio jurídico deixa de cumprir sua causa concreta e, pois, sua função social prática, em ofensa ao art. 421 do Código Civil[36].

Orlando Gomes propôs, em substituição às teorias subjetivas e objetivas da causa, uma teoria intermediária, chamada de dualista. Para ele, os subjetivistas estão muito aferrados a preconceitos psicológicos, em busca da "razão determinante" da vontade de contratar; ao passo que os objetivistas, vendo que a noção subjetiva de causa carrega uma dificuldade em separar-se o aspecto psicológico da motivação subjetiva do ato, acabam por confundir causa com conteúdo do negócio jurídico. Por esta razão, o autor propôs uma análise intermediária, ou dualista, porque, segundo ele, o *propósito negocial* da realização dos negócios jurídicos (ou seu aspecto funcional) tem importância fundamental, já que tais negócios constituem instrumentos da vida econômica, de modo que se faz necessário avaliar se o *interesse* que as partes pretendem alcançar é digno de tutela jurídica. Na teoria dualista, adota-se a causa típica dos objetivistas, sem desprezar-se, por completo, a noção subjetiva, já que a função econômico-social de cada tipo de negócio jurídico tem de ser examinada à luz do *resultado* visado pelas partes ao celebrá-lo[37].

Tanto para a teoria dualista, como para a teoria da causa concreta, o "resultado", o "propósito", ou o "interesse" das partes devem compor a investigação da causa dos negócios jurídicos.

Para nós, a princípio, nada há de errado em se perquirir o "resultado", o "propósito", ou o "interesse" das partes. Essa análise certamente contribui

---

35 BOZZA, Fábio Piovesan. *Planejamento tributário e autonomia privada*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 118-133.

36 AZEVEDO, Antonio Carlos Junqueira de. Palestra sobre negócio jurídico indireto, proferida na Mesa de Debates do Instituto Brasileiro de Direito Tributário em 4.5.2006. Disponível em: http://www.ibdt.com.br/2006/integra_04052006.htm. Acesso em 10.03.2025.

37 GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 14ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 376.

para a verificação do (des) atendimento da causa jurídica do negócio, dado que aqueles elementos funcionam como indícios da legitimidade ou não dos negócios. No entanto, aqueles mesmos elementos não podem ser utilizados isoladamente para desqualificar a substância dos negócios praticados. Em matéria de planejamento tributário, isso significa dizer que não há espaço para a desconsideração de atos ou negócios válidos sob o argumento de que as partes visariam, somente, economizar tributos. O interesse de reduzir, afastar ou postergar a tributação é legítimo, encontrando assento na Constituição e em normas infraconstitucionais, sendo, portanto, tutelado pelo nosso ordenamento jurídico, não se podendo negar efeito a negócios válidos pelo simples desejo do fisco de arrecadar.

Portanto, vê-se com parcimônia a ressalva específica acerca da necessidade de uma finalidade predominantemente não tributária, a despeito da pertinente ressalva do Professor Marco Aurélio Greco, que enxerga e combate eventuais abusos. O motivo extratributário, como se afirmou, quando muito, deve se apresentar como indício da (não) ocorrência de simulação ou outra patologia.

O terceiro ponto é o desafio de valorar a prova. Pondera-se, então, que a valoração de cada uma delas, individualmente, parte de um processo racional da qualificação jurídica[38].

Diante da dificuldade e natureza da atividade, o presente trabalho conclui que essa construção racional deve dar origem a um robusto arrazoado que sustente o passo-a-passo do que foi construído e que, alfim, seja suficiente para identificar a causa jurídica dos negócios celebrados, sob pena de se perder o caminho das razões que levaram à valoração de cada um dos documentos e dados e a relação entre eles.

Acerca da distribuição do ônus da prova, Marco Aurélio Greco reconhece fatos e elementos que deveriam ser objeto de prova do contribuinte e do fisco. Ao primeiro caberia justificar seus motivos e finalidade do negócio jurídico e, não o fazendo, sua posição estaria fragilizada; ao fisco caberia duplo ônus, de comprovar a efetiva operação – distinta da formalizada – e contrapor a qualificação jurídica empregada pelo contribuinte.

No tema do ônus da prova, não se pode perder de vista a presunção de boa-fé dos negócios jurídicos. Se há alegações de que o negócio jurídico seria distinto da realidade formalizada, cabe àquele que alega fazer prova disso.

Não há mal em exigir dos sujeitos contratuais a exposição de seus motivos e finalidades para o entendimento exato da natureza da relação jurídico-contratual. Não se deve fazer disso, contudo, um ônus probatório, pois muitas vezes não será possível fazer provas materiais de razões abstratas.

---

38 GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 652.

Então, em caso de dúvida efetiva sobre esses motivos e finalidades, cabe ao Fisco ser assertivo e demonstrar por qual razão a operação se pautaria noutros elementos volitivos e evidenciar substancialmente sua conclusão.

Justamente nesse sentido, o artigo 373 do Código de Processo Civil distribui o ônus da prova "*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor*".

Num exercício de abstração, imagine-se que o sujeito contratual seja o autor em ação judicial e invoca as cláusulas contratuais como seus fundamentos jurídicos. No cenário em que o fisco pretende desconsiderar as operações como praticadas, na posição de Réu precisaria alegar que em verdade a relação jurídico-contratual seria completamente diferente e fazer prova dessas ditas diferenças – na arguição de fatos modificativos do direito.

A lógica subsiste no momento pré-processual, preparatório à exigência tributária. Para desconsiderar negócios jurídicos e operações como antecedente ao lançamento tributário, o Fisco deverá fazer prova dos fatos que levaram à desconsideração da realidade posta e formalizada e, só então, exigir o tributo pertinente, se o caso.

Na sequência, Greco sublinha que a falta de um dos elementos inerentes ao negócio jurídico – motivo, operação e finalidade – justificaria a adoção de uma realidade alternativa[39].

No entender deste trabalho, a ponderação faz sentido, embora seja ônus do fisco comprovar que o motivo, operação ou finalidade são distintos da realidade formalizada e, não só isso, qual seria então o "verdadeiro" motivo, a "real" finalidade ou os contornos da operação praticada.

Greco então adentra nos métodos indiretos de prova. Destaca que há formas e realidades usuais, que pela própria usualidade afastaria questionamentos sobre os atos praticados. Por outro lado, afirma que "*Aquilo que é estranho, atípico ou que até mesmo foge da normalidade em determinada época, pode se tornar frequente e corriqueiro em outra*", de modo que "*o ser 'diferente' não implica estarmos diante de situação inaceitável*"[40].

Entende-se, por isso, que a "usualidade" é vista como um indício de regularidade, *per se*. A falta dela, noutro prisma, é tida como indício de irregularidade. Entretanto, não basta único indício: há um conjunto de circunstâncias que deve convergir no sentido do fato que se quer provar.

Por exemplo, quando o fisco tenta demonstrar a ocorrência de simulação, dificilmente encontrará uma prova direta do falseamento da realidade. Isto poderia acontecer, por exemplo, se as autoridades fiscais localizassem um

39 Idem, p. 541.

40 Idem, p. 541-542.

"contrato de gaveta" no qual a verdadeira intenção das partes estivesse declarada. Na ausência de prova direta, reúne-se um conjunto de indícios, é dizer, utiliza-se de prova indiciária[41].

Nesse sentido, no acórdão n. 1301-004305, de 21.01.2020, do CARF, destacou-se que "*Dificilmente os simuladores produzem prova documental relacionada à ilicitude praticada. Assim, em geral, a prova da simulação é uma prova indireta, por presunção, a partir de indícios convergentes. Não existe vedação na legislação processual tributária ou civil em sentido inverso*".

Ricardo Mariz de Oliveira esclarece que, como a simulação se caracteriza por ações subterrâneas, às escondidas de terceiros, sua prova material (ou direta) geralmente não pode ser produzida, sendo substituída pela prova indiciária, feita por meio de um conjunto de circunstâncias que convergem no sentido da ocorrência de um ato encoberto.[42] No mesmo sentido, Heleno Torres afirma que o terreno da simulação traz dificuldades de fiscalização, a justificar que sua prova normalmente seja "*indireta, indiciária, colhida nas circunstâncias do ambiente no qual o ato ou negócio foi produzido*"[43], formando as fontes indiciárias, por acumulação, "*encadeamentos de textos até compor o fato que se queira provar*"[44].

Francisco Ferrara anota que os indícios da simulação variam conforme as condições de fato e os interesses das partes. Apesar dessa variedade, o autor destacou alguns indícios que podem aparecer em hipóteses de simulação absoluta e relativa. Dentre os exemplos trazidos pelo autor, destaca-se a falta de execução material do contrato simulado. Em situações dessa natureza, segundo Ferrara, os contratantes continuam a comportar-se como antes, efetuando os mesmos atos de disfrute e de disposição, tal como se o contrato não existisse.[45]

Outro indício de simulação, para Ferrara, está relacionado à relação de confiança estabelecida entre as partes. O negócio simulado não favorece um estranho, mas um amigo íntimo, ou um parente próximo, como filhos, esposa e irmão.[46] Nas operações com partes relacionadas, segundo Marco Aurélio Greco, podem ocorrer alterações formais de titularidade patrimonial ou de atribuição de direitos e deveres às partes, sem, contudo, mudanças substanciais, em razão de se tratar de mesmo grupo[47].

---

41 OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Presunções. Indícios. Ficções. In: BARRETO, Aires Fernandino (coord.). **Direito Tributário Contemporâneo**: Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 668.

42 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A simulação no Código Tributário Nacional e na prática. **Revista Direito Tributário Atual,** São Paulo: Dialética e IBDT, n. 27, 2012, p. 567.

43 TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 395.

44 Idem, p. 396.

45 FERRARA, Francisco. **A simulação dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 434, 437.

46 Idem, p. 435.

47 GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 472.

Além dos indícios acima apontados, é comum que doutrina e jurisprudência apontem as seguintes circunstâncias como caracterizadoras – uma vez analisados o contexto e o conjunto – da simulação[48][49]:

> – motivo para simular (causa simulandi): o qual funciona, a um só tempo, como indício e elemento intrínseco da simulação, pois neste vício há intenção de enganar terceiros;
> – retorno – no todo ou em parte - à situação original, mediante desfazimento dos efeitos do ato ou negócio simulado (contrato de gaveta que anula os efeitos do contrato ostensivo / revelado), ou mediante neutralização das consequências ou dos efeitos dos negócios praticados[50];
> – uso de sociedades, a exemplo de conduit companies (empresas que servem de canal de passagem de patrimônio ou dinheiro), sociedades aparentes (empresa que opera efetivamente, mas não por dois sócios); sociedades fictícias (a despeito da presença de dois ou mais sócios, a sociedade não desenvolve nenhum empreendimento, sendo "de papel"); sociedades efêmeras (de curta duração, que podem ser extintas após alguns dias ou mesmo horas) e interposta pessoa (pessoa jurídica utilizada para realizar negócio que, se praticado por outra pessoa, teria efeito tributário relevante)[51];
> – atos complexos e/ou anormais;
> – atos sucessivos praticados em curto espaço de tempo – o que pode ser um indício da unicidade da operação[52];
> – deslocamento da base tributária para outra pessoa que está sujeita a regime tributário mais vantajoso[53];
> – falta de propósito negocial (assim entendida como falta de motivação extratributária); e
> – falta de publicidade dos atos / fatos.

O motivo para simular, ou a causa *simulandi*, consiste no interesse que leva as partes a estabelecer um ato simulado, ou a razão pela qual as partes fazem aparecer um negócio que não existe (simulação absoluta) ou a mascarar um negócio sob forma diferente (simulação relativa). É, pois, o porquê do engano.[54]

---

48 Sobre o tema, vide: OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Presunções. Indícios. Ficções. In: BARRETO, Aires Fernandino (coord.). **Direito Tributário Contemporâneo**: Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 668.

49 Sobre a prova indiciária da simulação, inclusive em matéria de planejamento tributário, vide: BOZZA, Fábio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. Série Doutrina Tributária. Vol. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 191-195, 233-246; e sobre os indícios, chamados por Marco Aurélio Greco como "operações preocupantes", por configurarem um "sinal amarelo" de possível irregularidade, vide: GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 465-487.

50 GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 482.

51 Idem, p. 473-480.

52 Idem, p. 468.

53 Idem, p. 480.

54 Cf. FERRARA, Francisco. **A simulação dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 432.

Como explica Ricardo Mariz de Oliveira, embora possa ser tomado como indício, o motivo para simular "*faz parte do próprio fato, eis que na simulação a intenção de enganar terceiros é elemento intrínseco da ação, a qual, por sua vez, tem um motivo a impulsioná-la*"[55]. No entanto, como o autor observa, o fisco não pode alegar que o motivo para simular consiste na obtenção de economia tributária quando o mesmo tratamento tributário é assegurado por atos mais simples, colocados à disposição das partes.[56]

A respeito da prova indiciária da simulação e da necessidade de convergência de uma série de indícios no sentido da existência daquela patologia, são oportunas as considerações tecidas por Fábio Piovesan Bozza, então Conselheiro Relator do acórdão n. 2301005.119, de 12.9.2017, do CARF, no qual se entendeu ter havido simulação em contrato de prestação de serviços de gestão com o propósito de dissimular relação de emprego. Por meio dessa estrutura, reduziam-se encargos trabalhistas e tributários, inclusive contribuições previdenciárias. Confiram-se as considerações do acórdão sobre a prova indiciária da simulação e sobre o conjunto de indícios considerado "preciso, grave e harmônico", isto é, considerado robusto o bastante para revelar a presença dessa patologia:

> "A prova da simulação consiste em demonstrar que o negócio jurídico em discussão é mera aparência ou dissimula uma relação jurídica de natureza diversa. Para tanto, é necessário provar uma situação fática existente, só que divergente da realidade da declaração, do negócio ou do sujeito dissimulado.
> O ideal é demonstrar a existência do acordo simulatório (causa simulandi) a fim de descortinar a cooperação entre os simuladores para a realização da maliciosa preordenação de uma aparência diversa da realidade. Tal tarefa, no entanto, não se apresenta de fácil execução, já que raras vezes essa prova será direta e estará consubstanciada num documento em que aflore claramente a intenção dos simuladores de enganar terceiros por meio de um negócio aparente.
> Por esse motivo, a simulação costuma ser provada pelo comportamento concludente das partes (ou seja, a atitude do agente que permite concluir acerca da respectiva intenção e dos efeitos jurídicos perseguidos). E isso geralmente acontece mediante a reunião de indícios.
> A produção de prova indireta deve ser baseada na existência de outros fatos (indícios) que, por indução lógica, levam à conclusão sobre a ocorrência do fato principal. A natureza da prova indireta, entretanto, sujeitaa a diferentes graus de crença. Por isso, o quadro de indícios deve ser preciso, grave e harmônico, isto é:
>
> (a) preciso: o fato controvertido deve ter ligação direta com o fato conhecido, podendo dele extrair consequências claras e efetivamente possíveis, a ponto de rechaçar outras possíveis soluções;

---

55 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A simulação no Código Tributário Nacional e na prática. **Revista Direito Tributário Atual,** São Paulo: Dialética e IBDT, n. 27, 2012, p. 568.

56 Idem, p. 578.

(b) grave: resultante de uma forte probabilidade e capacidade de induzir à persuasão; e
(c) harmônico: com os indícios concordantes entre si e não contraditórios, os quais convergem para a mesma solução, de modo a aumentar o grau de confirmação lógica sobre uma dada ilação".

Greco também leva em conta a existência de tipos especiais de cláusulas contratuais, que surgem na prática e não se confundem com figuras preexistentes[57]. A partir desse cuidado, Greco já se aproxima dos aspectos jurídicos de valoração da prova, na medida em que é necessário entender exatamente os contornos daquela disposição contratual para compreender seus efeitos fiscais.

Nessa linha, o Autor pondera o que chama de "vivência dos efeitos" e seu desdobramento "coerência das partes em outros ambientes", que passa pelo exame da realidade prática durante a vigência da relação jurídico-contratual. Ao se analisar a relação entre os sujeitos contratuais, verificam-se os efeitos normais e esperados do contrato? Os efeitos indesejados e, no entanto, inerentes à relação foram observados? A postura do contribuinte é a mesma perante o fisco e em ambientes de outra natureza jurídica? Em caso de resposta negativa, o Autor entende haver um indicativo de que a razão subjacente ao contrato é distinta da declarada[58] – a partir do que o Fisco deve focar seus esforços probatórios, afinal, não há suficiência probatória num "indicativo".

Em última análise, esse é o percurso que os art. 112 e 113 do Código Civil determinam que o intérprete percorra na interpretação dos negócios jurídicos, pois, como visto, cumpre-lhe analisar a intenção, a boa-fé, o comportamento, os usos e costumes, dentre outros aspectos relacionados às partes e à transação. Nesse percurso, não basta fazer suposições ou ilações vazias: é necessário provar, não pela eleição de um elemento isolado, mas por meio de um conjunto robusto e convergente deles.

Para finalizar, o Autor chega à necessidade de interpretação sistemática do ordenamento jurídico, que envolve o exame de normas de ramos distintos do direito (tributário, societário, regulatório, de governança etc.), para adequada aplicação aos fatos observados ao fim de todo o passo-a-passo desenvolvido para valoração das provas[59].

Sérgio André Rocha percebe, então, que "*Ao analisarmos os passos apresentados por Marco Aurélio no processo dinâmico de desconsideração e requalificação de atos e negócios jurídicos verificamos que eles não podem ser enclausurados em definições*

[57] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 542.
[58] Idem, p. 543.
[59] Idem, p. 543-544.

legislativas, e que somente no caso concreto é possível analisar a oponibilidade ou não das operações [...]"[60].

Percorrido todo esse percurso, pode-se aplicar as bases construídas por Marco Aurélio Greco à análise de casos práticos.

Esclareça-se que a prova, mais do que servir para as autoridades fiscais investigarem a ocorrência do fato gerador, é fundamental para justificar a imputação de penalidade qualificada, quando constatada ação ou omissão dolosa, e de responsabilidade tributária a terceiros.

Sobre a responsabilidade tributária, o Parecer Normativo COSIT n. 4/18 elencou indícios que podem revelar o caráter abusivo e, pois, supostamente ilegítimo do planejamento tributário, ensejando sua desconsideração, além de solidariedade dos partícipes das transações. Veja-se alguns dos indícios destacados no aludido parecer, todos eles sustentados na doutrina de Marco Aurélio Greco:

> - operações estruturadas em sequência (step transactions): cada etapa, isoladamente, corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com a subsequente com o fito de reduzir ou suprimir tributo devido. Cada etapa dessa cadeia de operações estruturadas só faz sentido caso exista a etapa anterior e caso seja também deflagrada a operação posterior;
> - operações realizadas com uso de sociedades-veículo (conduit company), isto é, com o uso de uma pessoa jurídica intermediária utilizada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto; e
> - operações que têm por objetivo o deslocamento da base tributável, em que se utilizam pessoas jurídicas distintas com o propósito de transferir receitas ou despesas entre uma e outra de forma artificial, sem substrato na realidade das atividades por elas desenvolvidas.

O parecer normativo acrescenta que, em situações dessa natureza, as partes praticam atos jurídicos complexos que não possuem essência condizente com a forma (abuso de forma). Há, de acordo com o mesmo parecer, atos anormais de gestão, que atentam contra o objeto social da sociedade. Ademais, a personalidade jurídica das entidades utilizadas em estruturas dessa natureza não cumpre sua função social, conforme arts. 116, parágrafo único, e 154 da Lei n. 6404/76, c/c art. 421 do Código Civil, inclusive porque sequer objetivo de obter lucro essas pessoas jurídicas têm.

De acordo com o parecer normativo, havendo prova, ainda que indiciária, do abuso da personalidade jurídica – cuja existência é fictícia ou utilizada para uma sequência de transação com o fito de reduzir ou suprimir tributo –, autoriza-se a responsabilização das pessoas físicas ou jurídicas partícipes das

---

[60] ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário na obra de Marco Aurélio Greco*. 1ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 125-126.

transações por presença de "*interesse comum*" na situação que constitui o fato gerador, nos termos do inciso I do art. 124 do CTN. A despeito das críticas que o parecer normativo merece no que tange à interpretação do referido dispositivo[61], são relevantes as considerações nele tecidas sobre alguns indícios de irregularidade em operações envolvendo planejamento tributário.

Feitas essas considerações de caráter teórico, passa-se à análise de casos concretos, colhidos com o motivo de ilustrar os elementos invocados e interpretados pelo fisco e pelo CARF para manter ou cancelar autuações fiscais em casos de planejamento tributário.

2. DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL EM DECORRÊNCIA DA CONSTITUIÇÃO DE FUNDO DE INVESTIMENTO

No acórdão n. 1201002.278, de 15.06.2018, foi examinada acusação fiscal de que teria havido a constituição de fundo de investimento em participações ("FIP") para diferir a tributação de ganho de capital na alienação de participação societária. O fisco, em decorrência dessa acusação, considerou que o ganho de capital deveria ser atribuído à pessoa jurídica que detinha o referido investimento antes de aportá-lo ao FIP, tendo imputado multa qualificada de 150% e responsabilidade tributária a terceiros.

O voto vencedor do acórdão afirmou que, em reorganizações societárias complexas compostas por etapas diversas, cada uma das etapas deve ser examinada em conjunto, considerando-se "*o encadeamento das etapas como se fossem cenas contínuas de um filme*", tal como defendido pelo Prof. Marco Aurélio Greco.

No caso analisado na ocasião, concluiu-se ter havido planejamento sucessório familiar. Concluiu-se, pois, ter havido motivação extratributária, embora o próprio acórdão tenha afirmado que a validade de planejamentos tributários independe da investigação de propósito negocial, ainda mais em casos em que a própria lei induz o sujeito passivo a determinado comportamento – como ocorre quando a legislação cria hipótese de diferimento -, bastando que o negócio cumpra sua causa jurídica.

De acordo com a decisão, até 2002, o capital social da empresa ZAR era dividido entre a Família Vasoni (50%) e Família Marco Antônio (50%). Em 2002, a família Vasoni subscreveu capital na Hemava (empresa autuada), conferindo em integralização as ações da ZAR.

---

[61] Para críticas quanto ao tema, vide: Fernandes, Fabiana Carsoni. Solidariedade por Interesse Comum (Art. 124, Inciso I, do CTN): os Trabalhos de Rubens Gomes de Sousa Preparatórios do CTN e sua Influência na Compreensão do Dispositivo. *Revista Direito Tributário Atual*, (50), 2022, p. 133–160.

Até 2009, a Hemava funcionou como holding da Família Vasoni. Posteriormente, a Hemava foi transformada em sociedade anônima e, em seguida, suas ações foram transferidas para o HMV FIP a título de integralização de cotas no fundo.

O mesmo foi feito em relação a outra empresa detida pela família (LOCALPAR). Ato subsequente, a Família Vasoni constituiu quatro Fundos de Investimento em Quotas de Fundo de Investimento (FIQs), tendo cada um deles recebido 25% das cotas do HMV FIP.

Segundo o voto vencedor da decisão, o conjunto de atos praticados evidenciaria o propósito das partes de efetuar planejamento sucessório, e não tributário, pois os cotistas tinham o objetivo de doar as cotas de cada um dos FIQs aos 04 filhos do casal Vasoni – o que, de fato, aconteceu na sequência, com exceção de um dos FIQs cuja transferência foi efetuada diretamente aos netos.

Nesse aspecto, vê-se que a identificação de razões extratributárias como mote para a estruturação da forma escolhida foi relevante para o afastamento de qualquer patologia. Por outros termos, tal elemento se apresentou como indício da inocorrência de simulação.

O acórdão prossegue dizendo que, em abril de 2010, a Hemava transferiu suas ações na ZAR para o HMV FIP por meio de redução de seu capital. Após quatro meses, a HMV FIP alienou à empresa FMG as ações da ZAR. A alienação gerou ganho de capital tributado no HMV FIP.

Para o fisco, no entanto, tal ganho deveria ser tributado pela Hemava – que, no seu entendimento, teria sido a "real alienante". Um dos indícios apontados pela fiscalização para sustentar suas acusações diz respeito à proximidade temporal de alguns eventos: as ações da ZAR foram transferidas da Hemava para o HMV FIP e, após alguns meses, as ações da ZAR foram vendidas para um terceiro.

Já para o voto vencedor da decisão, há diversos indícios da existência razões extratributárias para a feitura da operação. Além dos indícios resultantes dos fatos narrados acima, a decisão destacou o fato de que as ações da LOCALPAR – também transferidas ao FIP – permaneceram por muitos anos no HMV FIP.

A decisão ainda destacou que não houve neutralização dos efeitos da operação. Quer, dizer, as partes aceitaram e cumpriram os efeitos dos atos e negócios praticados, em atendimento a mais um dos passos destacados por Marco Aurélio Greco ao teorizar sobre as provas no planejamento tributário.

De acordo com a decisão, eventual transferência dos recursos obtidos com a venda da ZAR de volta para a Hemava representaria "abuso de forma", porque, neste caso, o FIP teria servido como mero veículo para mover de forma artificial o ganho de capital para um regime mais benéfico. Mas os

recursos decorrentes da alienação da ZAR permaneceram no HMV FIP e passaram a integrar seu patrimônio, o qual foi utilizado em outras formas de investimento ou foram transferidos para os seus cotistas (FIQs).

Os fatos praticados e analisados, como se nota, convergiam com aquilo que as partes declararam terem feito, assim como convergiam com a motivação extratributária por elas narrada. Não havia mentira. Não havia, pois, simulação. Atendeu-se à causa jurídica dos negócios praticados.

Mencione-se também o acórdão n. 1401-003.037, de 20.11.2018, o qual manteve auto de infração por meio do qual foram lançados IRPJ e CSLL sobre ganho de capital apurado na alienação de investimento.

O fisco sustentou que a alienação feita em nome de fundos de investimentos teria sido abusiva e simulada, tendo ocorrido somente para evitar ou diferir a ocorrência do fato gerador. A proximidade dos eventos, bem como o fato de que, durante as negociações relativas à alienação do investimento, a participação societária - posteriormente alienada - era detida por uma holding, e não pelos fundos de investimento, contribuíram para demonstrar o caráter abusivo das operações e, mais, a alegada simulação na alienação das ações da Mantecorp IQ pelos fundos de investimento com o propósito de dissimular a verdadeira operação (alienação do investimento pela própria holding).

O Fisco entendeu pela irregularidade das operações, sustentando, para tanto, uma possível "estranheza", que excluiria a estruturação da "normalidade". Conforme Marco Aurélio Greco[62] bem pontuou, todavia, não há problema *per se* no "ser diferente", se ela se reveste de todos os efeitos que lhe são próprios.

De acordo com o fisco, dois dias depois da aquisição das ações da empresa Mantecorp IQ pelos fundos de investimento, tais ações foram alienadas. Ademais, dos cinco fundos constituídos, quatro foram extintos. Dentre os fatos descritos na decisão, destaca-se o seguinte:

> - Pelos fatos já descritos, pode-se dizer que a reorganização societária em torno da holding Mantecorp Participações S.A. foi concluída em 29/11/2010. Em 06/12/2010, a holding é dissolvida e o controle da Mantecorp IQ passa às mãos das pessoas físicas.
> - Dez dias depois, em 16/12/2010, as ações da Mantecorp IQ são transferidas para os FIP. Dois dias depois, em 18/12/2010, foi assinado o Contrato de Venda e Compra de Ações, Incorporação de Ações e Outras Avenças, entre a Hypermarcas e os fundos para fins de alienação da totalidade das ações da Mantecorp IQ.

Não obstante o sujeito passivo tenha demostrado que a reorganização societária implementada pelo Grupo Mantecorp tinha motivações de ordem

[62] GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 542.

societária, sucessória e de caráter pessoal (saúde do patriarca), o CARF, afinal, manteve o auto de infração.

É interessante notar que tais elementos foram apreciados não somente pelo CARF, mas também pelo fisco. Contudo, a autoridade fiscal entendeu que os motivos invocados pelas partes para justificar as operações realizadas não passavam de "pretextos".

Como assevera Marco Aurélio Greco, "motivo não é pretexto"[63]. O Autor acrescenta que, quando o debate envolve elementos subjetivos, avaliações, critérios, finalidades, motivo, intenção etc., mergulha-se nos campos da argumentação, do convencimento, do raciocínio, do bem escrever e escrever com clareza. Mas não basta argumentar e justificar. Deve ser necessário provar que o motivo era existente, pertinente, suficiente e congruente[64].

Veja-se o que se colhe da seguinte passagem do relatório constante no acórdão, na parte em que narra a acusação fiscal e da qual se nota que a fiscalização parece ter interpretado ao menos um dos motivos como "pretexto":

> Percebe-se que a estrutura preferida pela família sempre foi a manutenção de holdings interpostas entre as pessoas físicas e as empresas operacionais. Mais adiante, afirma que em 2006, devido à saúde debilitada do Sr. Gian, iniciou um processo de reestruturação societária, culminando, em 06/12/2010, com a estrutura já demonstrada. Repentinamente, e tendo como motivo o agravamento da doença do patriarca, Sr. Gian, conclui-se que a interposição de inúmeras holdings não mais se justificava. Ressalte-se que a Família Mantegazza chegou a essa conclusão somente alguns dias antes de alienar a Mantecorp IQ. Tantos e tantos anos com uma determinada estrutura societária e, de repente, tão logo se decide pela alienação da empresa operacional, suas ações são transferidas para o controle direto das pessoas físicas e, em sequência, para fundos de investimentos. Não há como admitir que o propósito não foi única e exclusivamente tributário. Frise-se que não se discute aqui a veracidade da doença do Sr. Gian, mas sim colocá-la como único motivador da reorganização societária levada a cabo pela Família Mantegazza.

O CARF manteve a interpretação e, pois, a contextualização dos fatos dadas pelo fisco. Manteve-se, assim, a acusação de que os atos eram formalmente válidos, porém desprovidos de efetivo propósito negocial. O único motivo para praticá-los teria sido a economia tributária. Em que pese essas considerações constem no acórdão, não se pode olvidar que alguns dos fatos narrados na decisão indicam que, ao final, a conclusão foi pela existência de simulação, tendo em vista a proximidade dos eventos e o desfazimento de algumas operações (i.e., extinção dos fundos de investimento). Por isso, as afirmações de

63 Idem, p. 244.

64 Idem, p. 244-245.

que os atos, a despeito de válidos, não seriam oponíveis ao fisco por falta de motivo extratributário efetivo devem ser vistas com ressalvas.

3. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E A FAMIGERADA PEJOTIZAÇÃO

No já citado acórdão n. 2301005.119, de 12.9.2017, do CARF, o CARF entendeu ter havido simulação em contrato de prestação de serviços de gestão com o propósito de dissimular relação de emprego. Por meio dessa estrutura, reduziam-se encargos trabalhistas e tributários, inclusive contribuições previdenciárias. Considerou-se haver um conjunto de indícios "preciso, grave e harmônico" de simulação:

Como relatado na decisão, ao longo do procedimento de auditoria, as autoridades fiscais reuniram uma série de indícios a fim de provar que a prestação dos serviços feita por meio de pessoa jurídica, conhecida por "pejotização", consistia em um negócio simulado :

> (i) "Causa Simulandi": a ilusão criada pela contratação simulada dos serviços da Egave pela Recorrente teria por objetivo (1) evitar o pagamento de encargos trabalhistas aos gerentes (férias, décimo terceiro salário, aviso prévio etc.), FGTS e contribuições previdenciárias patronais e do segurado empregado; (2) possibilitar o pagamento de remuneração expressiva aos três vicepresidentes da Recorrente [...] Ao compulsar os autos, ainda é possível identificar outro propósito na realização do negócio simulado: (3) a geração de despesa dedutível na apuração do lucro real pela Recorrente (em 2008, o valor dessa despesa representou mais de 50% do lucro líquido contabilizado).
> (ii) Interposição Simulada de Pessoa: o sócioadministrador da Egave [...] é primo dos três vicepresidentes da Recorrente (que também são sócios da Egave). Nos depoimentos prestados, relatou não ter experiência com administração de empresas de consultoria antes de ingressar na Egave e que continua dedicado a administrar uma empresa de construção civil, de onde retira todos os seus proventos. Nunca recebeu qualquer quantia da Egave, mesmo depois de figurar por mais de dez anos como o principal executivo dessa empresa. Revela contradição ao afirmar que deixava a sua parcela dos lucros na empresa ora como parte de plano de expansão das atividades, ora para fazer frente a eventuais emergências. Mais importante, desconhece os principais eventos empresariais da Egave; não sabe dizer quais seriam os principais contratos firmados pela Egave; não sabe dizer quais seriam os exsócios que moveram ações trabalhistas contra a empresa; não realiza atividades de acompanhamento dos serviços de consultoria prestados pelos sócios; não orienta o cumprimento de metas; não sabe elencar os critérios para distribuição dos lucros da Egave entre seus sócios; embora assine contratos em nome da Egave, não é responsável pela negociação e elaboração. [...] Diante dessas evidências, a conclusão natural é a de que a mera figuração do Sr. Leonardo como sócio majoritário e administrador

da Egave (1616 do total de 1918 quotas) cumpre com a função de proporcionar, ao menos, dois efeitos. Primeiro, mascarar os reais sócios majoritários e administradores da Egave. Segundo, garantir o controle e o sigilo do conluio simulatório, dado o vínculo familiar existente entre o Sr. Leonardo e os três vice-presidentes da Recorrente.

(iii) Realização de Negócios com Pessoas Vinculadas: logicamente, o mero fato de partes ligadas transacionarem não representa, por si só, simulação, uma vez que resta consagrado juridicamente a independência de personalidades jurídicas e de patrimônios entre as várias pessoas com laços mais estreitos. O fato de se tratar de operação realizada apenas dentro do mesmo grupo empresarial pode ser tomado como mais um elemento circunstancial que, associado a outros, pode dar densidade à ilação lógica da presença da simulação. Ou seja, isoladamente, as transações entre partes ligadas não constituem prova suficiente da simulação; mas, quando inseridas dentro de um contexto probatório, acabam por atribuir peso às demais evidências, favorecendo a conclusão quanto ao cometimento do ilícito. Afinal, a simulação é um vício cuja caracterização depende do conluio, sendo tal compromisso facilitado pela proximidade existente entre as partes. Na espécie, a Egave prestou serviços exclusivamente para empresas do grupo da Recorrente. O cargo de direção da Egave era ocupado por parente dos vicepresidentes da Recorrente. Além disso, há depoimento de outros sócios da Egave, afirmando que a gerência da Egave se confundia com a gerência das empresas do grupo da Recorrente e era exercida pelos três vicepresidentes.

(iv) Ausência de Efetiva Execução Material do Negócio: questionadas sobre o contrato de prestação de serviços, a Egave a e Recorrente não sabiam explicar os critérios adotados para mensurar o valor dos serviços; não possuíam relatórios com discriminação dos serviços prestados; não sabiam justificar a necessidade da contratação (a Recorrente alegava que a contratação de especialistas para assessorar o pessoal interno era uma exigência do mercado, em prol de uma modernização administrativa); afirmavam que a demanda por serviços de consultoria era feita verbalmente, em reuniões periódicas, não existindo documentos a respeito.

(v) Pagamento de Preço de Serviço: as empresas contratantes não sabiam explicar os critérios utilizados na formação do preço cobrado para a prestação de serviços de gestão (1% do valor do faturamento), o qual permanecia invariável, independentemente do número de prestadores utilizados (havendo acentuada variação no número de sócios da Egave ao longo do período auditado).

(vi) Exercício das Funções como Empregados da Recorrente: (...). Dentre os diversos elementos trazidos pela fiscalização para comprovar a condição de empregado da Recorrente dos sócios da Egave, encontramse as diversas entrevistas feitas com os próprios gerentes e com seus subordinados. Materialmente, os cartões de visita dos sócios da Egave possuíam logomarca da Recorrente.

(vii) Ausência de Propósito Negocial: a falta de propósito negocial com relação à prestação de serviços de gestão é demonstrada pelo comportamento tanto da Egave, que sequer gerencia seus contratos e adota controle dos serviços prestados, quanto de seus sócios, que efetivamente trabalham como empregados da Recorrente.

Ao se examinar o caso acima, verifica-se a existência de uma série de indícios de que há uma realidade simulada (ou uma aparência de realidade), devendo-se aplicar o tratamento jurídico correspondente à realidade dissimulada.

A título ilustrativo, após todo o conjunto de elementos fático-probatórios que infirmou a existência da operação conforme declarada e formalizada, o contribuinte foi ouvido para trazer elementos que sustentassem o método de precificação dos serviços prestados.

Diante da oportunidade, as empresas contratantes foram incapazes de explicar o critério de precificação do serviço contratado. A incapacidade de explicação levantaria dúvidas sobre a realidade formalizada.

O passo seguinte seria chegar à realidade alternativa, que também precisa ser provada. Nesse cerne, dentre outros elementos, viu-se que a precificação envolvia um parâmetro fixo, absolutamente desvinculado da efetiva prestação de serviço. Esses elementos apontaram para a existência de relação empregatícia entre as pessoas físicas por trás da prestadora de serviço e, por conseguinte, a incidência de encargos próprios dessa forma de relação. Demonstrou-se, por meio de um conjunto de indícios robustos e convergentes, a ocorrência de simulação.

4. CONSTITUIÇÃO DE ESTABELECIMENTO EM MUNICÍPIO DIVERSO E CONSEQUENTE MODIFICAÇÃO DE SUJEITO ATIVO DO ISS

São conhecidas as reorganizações feitas por algumas empresas, geralmente com mudança de sua sede, para municípios cuja tributação de serviços pelo ISS é mais branda. São numerosos os casos versando sobre a matéria. É para mitigar planejamentos tributários realizados com esse desiderato que o art. 88, incisos I e II, do ADCT estabelece, como regra, que a alíquota de ISS não pode ser inferior a 2%, tampouco podem ser concedidos incentivos ou benefícios de qualquer ordem que, afinal, reduzam a referida alíquota[65].

Em que pese sejam numerosos os casos debatendo reorganizações dessa natureza, destacamos apenas uma decisão, a qual serve para ilustrar o que comumente é considerado indício de simulação da operação. A decisão também serve para ilustrar que, quando não há motivo para simular, é descabida a acusação de que os atos praticados pelo contribuinte estão contaminados por este vício e, por consequência, é descabida a qualificação da penalidade.

A decisão referida no parágrafo anterior foi proferida pelo Conselho Municipal de Tributos de São Paulo (CMT) no processo administrativo n. 6017.2020/0025476-0, o qual analisou estabelecimento filial de pessoa jurídica

[65] Sobre a impossibilidade de concessão de vantagens que impliquem a adoção de alíquota efetiva inferior a 2%, vide ADPF 189.

que prestava serviços de mixagem sonora em produção de áudio visual; pós produção cinematográfica, de vídeos e de programas de televisão; e atividade de gravação de som e edição de música.

Um dos principais clientes da empresa autuada era a Via Varejo S/A, em cujo grupo encontra-se a empresa Casas Bahia, para quem foram prestados os serviços objeto da autuação fiscal.

A Via Varejo encontrava-se estabelecida em São Caetano do Sul/SP. Segundo a empresa autuada, em função da grande demanda de serviços deste tomador, foi aberta uma filial em São Caetano do Sul, em algumas salas cedidas pela Via Varejo.

A sala comercial utilizada pela empresa autuada teria sido recebida em comodato, e a filial era inscrita no órgão municipal respectivo, tendo inclusive emitido Notas Fiscais de Serviço relativas aos serviços prestados durante o período para a tomadora, e o imposto teria sido recolhido ao município de São Caetano do Sul.

A alíquota praticada pelo referido município era a mesma do município de São Paulo (sujeito ativo do lançamento tributário analisado pelo CMT), de modo que não haveria vantagem fiscal para a empresa em recolher o tributo em outro município.

A empresa colacionou aos autos do processo administrativo uma série de documentos comprobatórios de suas alegações, dentre eles fotos que demonstrariam a presença de isolamento acústico, equipamentos de som especiais, computadores que seriam de última geração e instrumentos para mixagem de som, além de vídeo que teria sido feito à época.

Para os agentes fiscais do Município de São Paulo, em que pese a existência de equipe e equipamentos instalados em um espaço de 27,22 m^2, não haveria estrutura organizacional ou administrativa em São Caetano do Sul, tampouco ânimo de permanecer no local para a exploração econômica de prestação de serviços. O objetivo da filial era atender, in loco, às demandas diárias de seu único cliente naquele município. No entanto, de acordo com a fiscalização, os serviços (ou a tomada de decisões, captação de clientes e planejamento) eram prioritariamente realizados no município de São Paulo. Em São Caetano do Sul eram realizadas somente as atividades-meio (produção de áudios) exclusivamente relacionadas àquele contrato.

Ao analisar o caso, o CMT verificou que a alíquota praticada no município de São Caetano do Sul, assim como a base de cálculo do imposto, era a mesma praticada pelo município de São Paulo, não havendo qualquer vantagem econômica pela eleição daquele estabelecimento pelo sujeito passivo. Por este motivo, afastou-se a acusação de simulação, já que não havia motivo para simular, é dizer, não havia economia de tributos. Tratava-se, apenas, de divergência quanto à qualificação do "estabelecimento prestador"

para efeito de definição do sujeito ativo do ISS. Não havia, portanto, planejamento tributário.

A identificação do "estabelecimento prestador", de acordo com o CMT, deve ser feita com base nos seguintes elementos indiciários: "a habitualidade da prestação de serviço nos dois municípios; a existência de um ponto de contato com clientes, o sítio da empresa na internet, e principalmente os contratos de serviços celebrados; as contas de telefones, de gás, de água e de energia elétrica; a manutenção de pessoal e equipamentos necessários à execução dos serviços; as informações de tomadores de serviços; as eventuais inscrições em outros órgãos públicos; os anúncios e propagandas etc".

No caso julgado na ocasião, comprovou-se que a empresa possuía em São Caetano do Sul inscrição nos órgãos federal e municipal, contas de consumo em seu nome e emitia notas fiscais de serviço naquele município. A filial fora constituída para atender única e exclusivamente àquele cliente que lhe cedeu o espaço.

Contudo, de acordo com a mesma decisão, diversos indícios convergiam no sentido de que o município de São Paulo era o verdadeiro estabelecimento prestador.

Isso porque (i) o contrato de prestação de serviços foi avençado entre a Via Brasil e a matriz do município de São Paulo, o que significa dizer que os serviços foram contratados entre a Via Varejo e a matriz paulistana; (ii) a filial não possuía estrutura organizacional ou administrativa, tratando-se de mero braço da parte operacional dos serviços, já que seu único objetivo era atender às demandas diárias daquele cliente; (iii) na filial, eram executadas somente atividades-meio (produção de áudios) exclusivamente relacionadas àquele contrato, mas o "núcleo da atividade", é dizer, a tomada de decisões, a captação de clientes e o planejamento ocorriam no município de São Paulo[66].

Com base nesses elementos, o CMT manteve parte da autuação fiscal por entender que a filial de São Caetano do Sul não configurava um estabelecimento prestador, isto é, não configurava uma unidade econômica ou profissional, nos termos do art. 4º da Lei Complementar n. 116. Afastou-se, no entanto, a multa qualificada por simulação de estabelecimento, porque não configurado o referido vício, dada a ausência de motivo para simular.

5. SEGREGAÇÃO DE ATIVIDADES PARA OPÇÃO POR REGIME FISCAL FAVORECIDO

Na situação analisada pelo acórdão n. 1301-002.921, de 9.4.2018, o Fisco lavrou autos de infração para a exigência de IRPJ e de CSL sob o regime

[66] Sobre a definição da sujeição ativa no ISS, vide os seguintes julgados do STJ, ambos definidos sob a sistemática dos recursos representativos de controvérsia: STJ, REsp 1.117.121/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 29.10.2009; e STJ, REsp 1.060.210/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 05.03.2013.

lucro real, alegando opção indevida pelo regime do lucro presumido, com a desconsideração de planejamento tributário adotado para dividir a receita do negócio entre duas empresas pertencentes aos mesmos sócios e que tinham a mesma atividade.

Entre os elementos de prova invocados pelas autoridades fiscais para sustentar a ausência de separação efetiva entre as duas empresas, destaca-se: (i) o compartilhamento do mesmo endereço administrativo, comercial e produtivo, (ii) a identidade de quadros societários (mesmos sócios com participação igual nas duas empresas), (iii) a identidade de objeto social (atividade formal) e (iv) identidade de atividade comercial e produtiva (atividade de fato).

Em sua defesa nos autos, o contribuinte alegou que o compartilhamento de endereços buscava otimização de custos diante da complementaridade das atividades desenvolvidas por cada sociedade, as quais, segundo foi demonstrado, eram efetivamente diferentes: a construtora Simoso prestava serviços (no segmento de obras de construção civil de grande porte), locava equipamentos, extraia, beneficiava e comercializava pedra britada, ao passo que a construtora Scala atuava em obras de pequena complexidade (recapeamento), para a execução das quais adquiria materiais e locava equipamentos da Simoso.

Além disso, (i) ambas as sociedades tinham empregados em folhas de pagamento, em número suficiente ao exercício de suas atividades, (ii) tinham equipamentos em número suficiente à suas atividades (havendo a contração de alugueis pela Scala junto a Simoso apenas para atender demandas específicas), (iii) as carteiras de clientes das duas entidades eram apenas em parte coincidentes, (iv) não havia confusão patrimonial (receitas e despesas eram controladas em separado) e (v) os pagamentos feitos pelos clientes eram sempre em favor da empresa que havia prestado o serviço.

No mais, a defesa alegou que a identidade de corpo societário não era indício de falta de autonomia, tampouco estava prevista na legislação como condição à opção pelo lucro presumido.

Ao apreciar os fatos, o CARF negou provimento ao recurso de ofício, reconhecendo a autonomia entre as duas empresas e cancelando a exigência fiscal.

Em sentido diverso, cite-se o acórdão n. 103-05942, de 12.12.1983, que ficou conhecido como caso "Grendene". A Grendene, não desejando se submeter ao regime do lucro real na apuração do IRPJ, criou 8 (oito) diferentes empresas, com o mesmo endereço, sem estrutura organizacional - já que 4 (quatro) delas possuíam um único funcionário -, com o fito permitir a adoção do lucro presumido. O fisco desqualificou a segregação de resultados decorrente da criação das novas empresas, diante da constatação de ocorrência de simulação. Ao analisar tal caso, a 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes destacou:

> Por outro lado, chega a ser grosseira a afronta à legislação que instituiu o regime simplificado de tributação para as pequenas empresas, permitindo-lhe a opção pelo lucro presumido. O objetivo de minorar a carga tributária e os encargos administrativos das pequenas empresas, proporcionando-lhes meios de sobrevivência e possibilidades de crescimento, de notório interesse para a economia nacional, não se coaduna com a adoção de expedientes indefensáveis, consubstanciados na artificiosa criação de mini-empresas, por iniciativa das empresas de porte, com intuito confessados de evasão fiscal.
> E a falta de cerimônia foi ao ponto de se criarem 8 (oito) de cambulhada. Se necessário, seriam oitenta, ou oitocentas.

A decisão do 1º Conselho foi, posteriormente, confirmada pelo antigo Tribunal Federal de Recursos. Lastreada em indícios, a decisão confirmou que os atos careciam de substância, revelando simulação.

Já no acórdão n. 9101-002.880, de 6.6.2017, a controvérsia envolvia a segregação do departamento comercial da Pandurata Alimentos Ltda. mediante a constituição da Pandurata Assessoria Comercial Ltda., com a realocação dos respectivos colaboradores, ficando a primeira no regime do lucro real e a segunda, no lucro presumido.

A Pandurata Assessoria Comercial Ltda. passou a prestar assessoria comercial à Pandurata Alimentos Ltda., sendo que as despesas incorridas com esses serviços passam a ser dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL da tomadora, valendo registrar que o funcionamento das empresas ocorria no mesmo local e a liquidação do contrato de serviços se dava mediante contrato de mútuo entre as duas empresas.

O Fisco glosou as despesas deduzidas pela Pandurata Alimentos Ltda., entendendo que a reestruturação empresarial teria configurado simulação, praticada com o fim único de obter economia tributária.

Ao apreciar o caso, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, entendeu que os atos praticados, embora formalmente regulares, seriam desprovidos de propósito negocial e realidade substancial, tendo a segregação de empresas ocorrido tão somente para criar despesas dedutíveis para a Pandurata Alimentos Ltda., configurando simulação. Com efeito, aquela turma julgadora entendeu que a economia tributária levada a efeito mediante a transferência, a outra pessoa jurídica do mesmo grupo econômico, de parte das atividades que vinham sendo exercidas pelo sujeito passivo, seria abusiva por ter restado provado que a outra pessoa jurídica não possuía condições materiais necessárias para desenvolver as atividades que lhe foram transferidas. Afirmou-se que nesse caso a tributação deve ser realizada "abstraindo-se da existência formal da outra pessoa jurídica, prevalecendo a realidade substancial".

Note-se que, nesse caso, o propósito negocial (ou a ausência dele) parece ter sido utilizado como elemento indiciário da simulação, e não como ele-

mento que legitima e dá eficácia tributária a negócios jurídicos. Diz-se isso uma vez que a conclusão da corte administrativa foi no sentido de carência de "realidade substancial", a despeito de os atos cumprirem as formalidades legais dos negócios declarados. Ou seja, concluiu-se pelo engodo, pela mentira, pela simulação.

Cite-se, por fim, o acórdão 1302-003.276, de 11.12.2018, o qual afastou acusação da fiscalização no sentido de que nova pessoa jurídica constituída seria mera filial da pessoa jurídica já existente. De acordo com o fisco, a nova empresa executaria parte da produção da primeira pessoa jurídica, cobrando valores elevados pela industrialização encomendada pela primeira pessoa jurídica, gerando, com isso, custos (dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL) e créditos fiscais (PIS/COFINS não cumulativo) de valores relevantes à encomendante. Além disso, a segregação de atividades teria viabilizado a opção da nova empresa pelo lucro presumido. Para o acórdão, o fisco não pode impor essa ou aquela forma de organização (filial), porque é do empresário o risco da atividade e é ele quem sabe qual é sua melhor formatação. O acórdão também consignou que, tendo a nova pessoa jurídica parque industrial próprio, autonomia financeira e operacional e quadro de empregados distinto, há indícios de que ela era efetiva, e não simulada.

Os casos acima narrados ilustram a importância da coleta de evidências dos fatos praticados, a fim de verificar sua compatibilidade (ou não) com nosso ordenamento jurídico. Não só. Os casos narrados demonstram que o mesmo conjunto de evidências pode ser interpretado de modo distinto, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte, seja pelos órgãos julgadores. Não é de se estranhar que isso aconteça, já que a compreensão e a qualificação jurídica dos fatos dependem de juízos de valor sobre eles – juízos de valor esses impregnados (em maior ou menor medida) de subjetividade, como destacado pelo Prof. Marco Aurélio Greco.

6. CONCLUSÃO

Diante das premissas muito bem delineadas por Marco Aurélio Greco e por sua aplicação a casos concretos, viu-se que a descaracterização de um planejamento tributário é tarefa árdua, dependendo da análise criteriosa dos fatos ocorridos.

A análise do planejamento tributário deve recair sobre o complexo de fatos que lhe compõem e, descoberta ou construída uma "verdade" acerca das operações, é possível extrair sua regularidade ou a existência de possíveis patologias que fundamentem consequente exigência tributária.

Em especial, deve-se ter em mente que o contribuinte deve ser capaz de expor e sustentar a regularidade de suas operações, mas fica a cargo do Fisco, no

cumprimento de seu dever de ofício de lançar (art. 142 do CTN), "descobrir" ou "construir" uma "verdade" alternativa, a partir da produção de provas.

Na prática, observa-se que operações semelhantes podem ter desfechos diferentes quando desafiadas pelo fisco. Isso acontece, seja pelo subjetivismo inerente a qualquer avaliação factual ou legal, seja pelas características específicas e concretas de cada operação, porque, sendo diferentes as evidências postas à apreciação do fisco e dos julgadores em cada caso concreto, diferente também poderá ser o desfecho quanto à sua legitimidade ou não. Daí a importância do conjunto probatório. Sem um conjunto robusto e convergente, é dificílimo extrair-se a verdade dos fatos. Labora-se, nesses casos, com suposições, ilações, mas não com a verdade – o que não tem guarida em nosso ordenamento jurídico, porque o lançamento depende da verificação da efetiva ocorrência do fato gerador, na forma do art. 142 do CTN, subsumindo-se o fato, em todo e qualquer caso, à lei, e não ao desejo do sujeito passivo de não tributar ou ao desejo do fisco de mais arrecadar. O fato é soberano, devendo-se, pois, prová-lo.

Capítulo 9

Comentários Sobre a Visão Funcional do Professor Marco Aurélio Greco e a Legitimação da Tributação em "Do Poder à Função Tributária"

Guilherme Alves de Lima

1. INTRODUÇÃO

"A tributação não termina no DARF!" Essa afirmação do Professor Marco Aurélio Greco ecoou nas salas da Faculdade de Direito da UERJ diversas vezes no primeiro semestre de 2024. A oportunidade de aprender com uma das mentes mais brilhantes do Direito Tributário Brasileiro ficou marcada pela clareza e coerência com as quais o Professor expôs sua forma de ver e pensar o direito tributário, deixando evidente que sua doutrina é alicerçada em bases teóricas e filosóficas sólidas.

A visão do Professor Greco sobre a tributação transcende a mera arrecadação de recursos pelo Estado. Ele argumenta que a tributação deve ser compreendida como uma função do Estado, fundamentada na coesão e solidariedade social, e não apenas como uma manifestação de poder estatal. A partir desse entendimento, o professor propõe uma mudança de paradigma na forma como o Direito Tributário é abordado, buscando uma legitimação mais profunda e alinhada aos princípios constitucionais e democráticos.

Talvez, nesse ponto, a proposta do Professor Marco Aurélio Greco ao escrever o artigo "Do Poder à Função Tributária" (2009), que inspira o presente texto, tenha sido provocar um retorno à forma de pensar e estudar o Direito Tributário em conjunto com o Direito Financeiro. Como destaca o professor Sergio André Rocha, "com o passar do tempo, o Direito Tributário tornou-se independente do Financeiro, a ponto de este último ter perdido espaço inclusive nas grandes universidades, as quais muitas vezes não o oferecem como disciplina obrigatória para os alunos de graduação em Direito" [1].

---

[1] Fundamentos do direito tributário brasileiro / Sergio André Rocha. - Belo Horizonte, MG: Letramento; Casa do Direito; Direito Tributário e Financeiro, 2020. Pág. 34.

A separação entre esses ramos irmãos e quase indissociáveis do Direito trouxe questões profundas com consequências práticas e reações de ambos os lados, Estado e Contribuintes.

A relevância do estudo do Professor Marco Aurélio Greco se destaca especialmente no cenário atual, em que a relação entre Fisco e contribuinte frequentemente se caracteriza por tensões e conflitos, e especialmente, muita desconfiança. No momento em que este artigo é escrito, o Brasil vivencia o processo de regulamentação da Reforma Tributária sobre o consumo (Emenda Constitucional nº 132/2023), tendo sido publicada a primeira Lei Complementar regulamentadora (LC nº 214/2025). Nas diversas discussões que vêm sendo travadas sobre o tema, o Professor Sergio André Rocha referiu-se à reforma como a "Reforma da Desconfiança", refletindo o clima de incerteza vigente, e retratando bem o cenário vivido.

A visão tradicional de que o Estado detém um poder absoluto para tributar precisa ser cada vez mais questionada. A crise fiscal e a busca por maior justiça social tornam urgente uma reavaliação dos fundamentos e objetivos da tributação. No Brasil, essa discussão assume contornos críticos diante das profundas desigualdades sociais e econômicas enfrentadas em nossa sociedade.

A abordagem funcional proposta por Greco oferece uma perspectiva que alinha a arrecadação tributária aos objetivos constitucionais de redução das desigualdades, promoção da justiça social e eficiência na aplicação dos recursos públicos. Trata-se de uma visão que propõe não apenas a reformulação da estrutura do ordenamento jurídico aplicável à tributação, mas uma transformação do próprio papel do Estado e do cidadão na construção das bases jurídicas da sociedade.

Diante disso, este artigo pretende explorar o pensamento do Professor Marco Aurélio Greco no texto "Do Poder à Função Tributária", analisando suas propostas e implicações práticas, com o objetivo de compreender e analisar criticamente as ideias de Greco sobre a legitimação da tributação no contexto contemporâneo.

As mudanças na sociedade, e por consequência na própria legislação, são constantes e sempre presentes, a questão que se coloca diante de cada tributarista é: participar do processo e ajudar na construção de um sistema mais justo para todos ou insistir em um sistema conflituoso, sem comunicação que parece caminhar para o fracasso?

2. FUNDAMENTOS FILOSÓFICOS DO PENSAMENTO DO MARCO AURÉLIO GRECO

A visão filosófica de Greco sobre a tributação está profundamente enraizada em uma análise histórica e conceitual das relações entre o Estado e o

cidadão. Greco destaca que, desde a antiguidade, a tributação tem suas raízes no uso da força e no poder absoluto exercido pelo Estado.

O autor cita que, historicamente, o tributo evoluiu de práticas como o espólio de guerra e o ressarcimento de despesas, refletindo uma manifestação direta do poder estatal sobre os indivíduos. Após a Revolução Francesa, ocorreu uma transição significativa na compreensão da tributação: passou-se da investidura divina do poder dos reis para a soberania popular. Esse marco histórico é crucial para compreender a mudança na relação entre Estado e contribuinte, que passou de uma imposição autoritária para uma interação mediada pelo Estado de Direito. Nesse novo contexto, o poder estatal passou a ser subordinado à lei e à jurisdição, garantindo direitos individuais e estabelecendo limites claros ao exercício do poder de tributar.

A análise histórica é fundamental para a formação da visão de Greco, que entende a tributação não como mero exercício de poder, mas como função estatal essencial, podendo assim ser medida e fiscalizada. O Professor argumenta que a legitimidade da tributação deve basear-se na solidariedade e na coesão social, e não apenas na autoridade estatal.

Ao trazer as premissas teóricas da evolução histórica da tributação para o cenário brasileiro, Greco defende que o deslocamento de perspectiva sugere que a verdadeira base para a tributação reside no cumprimento de deveres cívicos e sociais, refletindo um compromisso coletivo com os objetivos constitucionais de justiça social e redução das desigualdades, introduzidos no ordenamento jurídico brasileiro com a Constituição Federal de 1988.

Dessa forma, toda atuação estatal deve orientar-se para atender a esses objetivos, e a tributação, como manifestação do Estado, deve seguir os mesmos mandamentos constitucionais. Greco critica a visão tradicional que enxerga o tributo como expressão de poder absoluto do Estado, enraizada em períodos autoritários vividos pela sociedade brasileira. Ele sustenta que essa perspectiva é inadequada no contexto de um Estado Democrático de Direito, onde a função do Estado é servir à sociedade civil, e não se impor sobre ela. Assim, a tributação deve ser vista como uma função destinada a atender às necessidades e objetivos da sociedade, promovendo o bem-estar coletivo e a justiça social.

A filosofia de Greco enfatiza que a função de tributar não se legitima pela simples investidura de poder, mas pelo desempenho efetivo das funções estatais e pela eficiência na aplicação dos recursos arrecadados. Ele propõe um controle contínuo sobre a aplicação desses recursos, garantindo que sejam utilizados de maneira eficiente e econômica para implementar as políticas públicas e alcançar os objetivos constitucionais.

Em resumo, a visão filosófica de Greco redefine a tributação como uma função do Estado, fundamentada na solidariedade e na coesão. Essa abordagem transforma a perspectiva tradicional de poder em uma visão moderna

de função, alinhada aos princípios de um Estado Democrático de Direito. A partir dessa base teórica, Greco propõe uma reforma na maneira como entendemos e aplicamos a tributação, buscando maior justiça social e eficiência na administração pública.

3. UMA QUESTÃO DE LEGITIMIDADE: DISTINÇÃO ENTRE PODER E FUNÇÃO DE TRIBUTAR

A distinção fundamental no pensamento de Greco está na diferença entre o "poder de tributar" e a "função de tributar".

Tradicionalmente, o "poder de tributar" é entendido como uma prerrogativa do Estado, baseada na sua autoridade para impor tributos aos cidadãos. Essa visão está enraizada em uma perspectiva histórica, muito ligada aos anos de Ditadura militar nos quais construiu-se grande parte da teoria tributária clássica brasileira, em que o Estado exerce supremacia sobre o indivíduo, impondo obrigações fiscais de maneira unilateral e, muitas vezes, desvinculada dos objetivos sociais mais amplos.

Greco critica essa abordagem, argumentando que ela reforça uma relação de submissão do contribuinte ao Estado e centra o debate tributário apenas nos limites formais do poder estatal. Ao focar exclusivamente nas condições e limites legais para a cobrança de tributos, essa visão tradicional acaba por legitimar e fortalecer o poder do Estado, sem questionar a destinação dos recursos arrecadados ou a eficiência na sua aplicação.

É bastante provocadora essa observação de Greco quanto aos efeitos contraditórios da postura de buscar uma visão extremamente formal do Direito Tributário, que como se verá mais adiante, acaba por exacerbar o autoritarismo estatal e deixa o contribuinte sem mecanismos de cobrança e fiscalização da utilização dos recursos.

Em contraste, Greco propõe a "função de tributar" como uma abordagem que vê a tributação não apenas como um exercício de poder, mas como uma atividade estatal orientada para o cumprimento de objetivos constitucionais e sociais. Nessa perspectiva, a tributação é entendida como um instrumento para promover a solidariedade social, reduzir desigualdades e financiar políticas públicas que atendam aos interesses da sociedade civil.

A "função de tributar" implica que a legitimidade da tributação não deriva apenas da legalidade formal ou da autoridade estatal, mas do desempenho efetivo das funções estatais e da eficiência na aplicação dos recursos públicos. Isso significa que a arrecadação de tributos deve estar diretamente vinculada aos objetivos estabelecidos na Constituição Federal de 1988, especialmente aqueles relacionados à construção de uma sociedade livre, justa e solidária, conforme previsto no artigo 3º.

Ao deslocar o foco do poder para a função, Greco enfatiza a necessidade de controlar não apenas a legalidade da tributação, mas também a destinação e a aplicação dos recursos arrecadados. A tributação passa a ser vista como uma responsabilidade compartilhada entre o Estado e os cidadãos, em que o pagamento de tributos é um ato de cidadania e solidariedade social, e não apenas uma obrigação imposta.

Essa distinção entre poder e função de tributar tem implicações significativas. Enquanto o poder de tributar tende a concentrar-se na autoridade do Estado e na submissão do contribuinte, a função de tributar promove uma relação mais equilibrada, em que o Estado deve prestar contas sobre como os recursos são utilizados para atingir os objetivos coletivos. Isso reforça a ideia de que a tributação deve ser transparente, eficiente e alinhada aos interesses da sociedade.

Em suma, a distinção proposta por Greco destaca a necessidade de reavaliar a forma como entendemos a tributação. Ao invés de ser uma mera expressão do poder estatal, a tributação deve ser concebida como uma função essencial para a realização dos objetivos constitucionais, promovendo a justiça social e fortalecendo a relação de confiança entre o Estado e os cidadãos.

Em nossa visão, entender e interpretar a tributação como uma função do Estado conduz a própria legitimidade desta perante a sociedade. A exigência do tributo é justificada e legitimada pela atuação Estatal, são coisas que somente funcionam em conjunto.

4. LEGALIDADE: PROTEÇÃO DE DIREITOS DOS CONTRIBUINTE OU INSTRUMENTO DE DOMINAÇÃO ESTATAL?

No texto "Do Poder à Função Tributária", o Professor Marco Aurélio Greco utiliza diversos exemplos para ilustrar as limitações do modelo tradicional de poder de tributar e para fundamentar a necessidade de uma abordagem funcional da tributação.

Em grande medida, pode-se atribuir como uma das razões da insuficiência do modelo tradicional a própria forma de entender a legalidade. Sobre o esse ponto o Professor Marco Aurélio Greco fez crítica pertinente sobre o que chamou de "idolatria da lei"[2]:

> Uma relação historicamente conflituosa – como é a relação Fisco/ contribuinte – era vista da perspectiva da proteção ao cidadão viabilizada através de

[2] Greco, Marco Aurélio. Crise Do Formalismo No Direito Tributário Brasileiro. Revista da PGFN / Procuradoria-Geral da Fezenda Nacional - v. 1, n. 1 (jan./jun. 2011). p. 9-18.

> normas de bloqueio do exercício do poder. Neste contexto, a lei em sentido formal passou a ser o requisito indispensável para autorizar qualquer exigência pelo Fisco. Iniciou o que se pode designar por "idolatria da lei" vista, porém, como entidade virtual; ou seja, texto com vida própria que se destaca do contexto que levou à sua produção e daquele no qual será aplicada para assumir a condição de algo bastante em si. Uma forte influência platônica e idealista.

Ao tratar a lei como elemento com vida própria afastou-se dos fundamentos e motivos para os quais essa lei foi criada em primeiro lugar, criando um ambiente dissociado das reais finalidades que deveriam ser alcançadas pela aplicação da lei, legitimando um poder de tributar baseado somente na formalidade da lei (legalidade estrita).

A "idolatria da lei" para Greco levou a um contexto de utilização da legalidade tributária como um instrumento de dominação. Greco observa que, ao longo dos anos, foram criados diversos mecanismos legais que ampliaram o poder coercitivo do Estado sobre os contribuintes, subvertendo a função original da legalidade, que era proteger o cidadão do arbítrio estatal. Exemplos concretos citados incluem a criação da cautelar fiscal, o arrolamento de bens, o Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal ("CADIN") e a penhora on-line.

A **cautelar fiscal**, instituída pela Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992, em sua redação original, permitia ao Fisco solicitar ao Judiciário medidas acautelatórias **antes** mesmo da constituição definitiva do crédito tributário, restringindo direitos dos contribuintes sem o devido processo legal. Somente após 5 anos de vigência da referida lei é que a cautelar fiscal passou a ser possível somente após a constituição do crédito.

O **arrolamento de bens**, previsto na Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, impõe ao contribuinte a obrigação de relacionar seus bens ao Fisco, o que pode resultar em constrangimentos indevidos e era absurdo quando possível antes da constituição do crédito.

O **CADIN** impede que cidadãos com débitos fiscais tenham acesso a determinados serviços públicos ou realizem operações financeiras com o governo, funcionando como uma espécie de sanção administrativa.

E por fim, a **penhora on-line** autoriza o bloqueio de contas bancárias de contribuintes de forma eletrônica e muitas vezes sem a devida notificação prévia, comprometendo a segurança jurídica.

Esses mecanismos, segundo Greco, evidenciam uma inversão da finalidade da legalidade tributária. Em vez de servir como um instrumento de proteção dos direitos individuais, a legalidade passou a ser utilizada como meio de expansão do poder estatal, transformando-se em um instrumento de dominação. Isso reforça a ideia ou pode possibilitar que o Estado exerça seu poder de

tributar sem a devida preocupação com a justiça fiscal ou com os princípios constitucionais que deveriam orientar a tributação.

Em segundo lugar, Greco analisa o que denomina como estratégias de bloqueio adotadas pelos contribuintes frente à produção legislativa. Ele observa que, na maioria das vezes, essas estratégias não resultam em mudanças substanciais, mas acabam apenas por reforçar a legitimidade do poder estatal após um processo legislativo mais dificultoso que ao fim promove a alteração desejada pelo Estado e tem o contribuinte como perdedor.

Como exemplos, cita a reação à Medida Provisória nº 66, de 2002, que promoveu significativas alterações na legislação tributária, e as tentativas de impedir a prorrogação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF). Embora tenham havido mobilizações contrárias, as medidas foram implementadas, demonstrando a eficácia limitada das estratégias de bloqueio.

Greco argumenta que essa abordagem reativa não contribui para alterar a situação existente. Ao focar exclusivamente em impedir mudanças legislativas, os contribuintes acabam por manter o status quo e reforçam a ideia de que o poder de tributar é legítimo desde que cumpridas as formalidades legais. Isso desvia o foco do debate sobre a destinação dos recursos arrecadados e sobre a necessidade de alinhar a tributação aos objetivos constitucionais de justiça social.

Esse ponto ganha especial relevância no cenário atual, prolífico em alterações legislativas, como as leis nº 14.596/2023, nº 14.789/2023, nº 14.754/2023, nº 15.079/ 2024, a reforma tributária sobre o consumo, dentre outras. Em nossa visão, a lição que fica é a necessidade de participar do processo de mudança. De nada adianta ser oposição ferrenha e ausência de contribuição na construção uma legislação tributária melhor para o Brasil. A ideia central deveria ser cooperação entre todos os participantes (sociedade civil em conjunto com o Estado).

Por fim, Greco destaca a falta de controle sobre a aplicação do produto da arrecadação tributária. Ele observa que o debate tributário tradicionalmente se concentra nas condições jurídicas para a cobrança de tributos, sem questionar a destinação dos recursos. Essa omissão permite que o Estado utilize os tributos sem transparência ou eficiência, muitas vezes desconsiderando as políticas públicas que deveriam ser atendidas com esses recursos. Greco enfatiza que, se a tributação é vista apenas como uma manifestação de poder, uma vez superados os pressupostos legais para sua exigência, não há espaço para questionar como os recursos são aplicados.

É nesse ponto que está a mudança mais relevante proposta pelo Professor. Surge, nas ideias de Greco, um compromisso do Estado em cumprir as diretrizes constitucionais e a possibilidade de cobrança dessa atuação pelo contribuinte.

Os exemplos fornecidos por Greco são eficazes para ilustrar as falhas do modelo tradicional de poder de tributar e para justificar a necessidade de uma

abordagem funcional. Ao evidenciar como a legalidade tributária tem sido utilizada para ampliar o poder coercitivo do Estado, ele demonstra que o sistema atual reforça a submissão dos contribuintes sem oferecer contrapartidas em termos de justiça fiscal ou eficiência na aplicação dos recursos.

Além disso, ao mostrar a ineficácia das estratégias de bloqueio pelos contribuintes, Greco revela que a resistência às mudanças legislativas não é suficiente para promover uma transformação significativa no sistema tributário. Isso reforça a importância de repensar os fundamentos da tributação, deslocando o foco do poder para a função social e constitucional da arrecadação. E, indo além, repensar a postura da sociedade civil é essencial para essa mudança de paradigma proposta.

Ao destacar a ausência de controle sobre a aplicação dos recursos, Greco chama a atenção para a necessidade de vincular a tributação aos objetivos constitucionais. Ele sugere que a legitimidade da tributação depende não apenas do cumprimento das formalidades legais, mas também da eficiência e da transparência na utilização dos recursos para promover o bem-estar social.

Em suma, os exemplos utilizados por Greco fortalecem sua argumentação ao demonstrar, de maneira concreta, as deficiências do modelo centrado no poder de tributar. Eles ilustram como essa abordagem pode levar à práticas injustas e ineficientes, justificando a proposta de uma tributação vista como função, orientada pelos objetivos constitucionais e baseada na solidariedade social.

5. AS PROPOSTAS DO PROFESSOR MARCO AURÉLIO GRECO SÃO VIÁVEIS? O QUE ESPERAR A PARTIR DA ADOÇÃO DA FUNÇÃO DE TRIBUTAR?

A proposta de Greco envolve uma série de desafios que demandam uma análise cuidadosa de suas ideias com objetivo de entender a viabilidade destas. Implementar a mudança paradigmática sugerida pelo Professor requer uma reformulação profunda das estruturas administrativas e culturais do Estado, bem como do papel do cidadão na construção da sociedade.

Um dos principais obstáculos que se pode cogitar é a necessidade de uma estrutura administrativa robusta e eficiente que seja capaz de realizar o controle contínuo sobre a aplicação dos recursos arrecadados. Isso implica a criação e o fortalecimento de mecanismos de transparência, auditoria e prestação de contas, como tribunais de contas independentes, sistemas integrados de gestão financeira e portais de transparência acessíveis ao público.

Muito já se avançou nesse campo, mas o esforço deve ser contínuo na construção de modelos institucionais capazes de realizar o controle e promoção de um ambiente de alinhamento de interesses constitucionalmente estabelecidos que possibilite o exercício dos poderes fiscalizatórios de forma hígida.

A implementação desses mecanismos demanda investimentos significativos em tecnologia, capacitação de servidores públicos e, sobretudo, vontade política para promover as reformas necessárias. Os desenhos institucionais escolhidos, em nossa visão, importam muito.

Outro desafio relevante é a resistência que pode surgir de setores do governo e da sociedade que se beneficiam do modelo atual baseado no poder de tributar. A subordinação do interesse arrecadatório aos objetivos constitucionais pode encontrar oposição de grupos que têm interesses arraigados na manutenção do *status quo*, seja por vantagens econômicas, políticas ou burocráticas. Superar essa resistência exige um esforço coordenado de diálogo, sensibilização e construção de consensos em torno da importância de alinhar a tributação aos objetivos de **justiça social** e **eficiência administrativa**.

Adicionalmente, a corrupção e a má gestão dos recursos públicos são problemas persistentes que podem comprometer a eficácia da função de tributar. Para mitigar esses riscos, é fundamental fortalecer as instituições de controle e fiscalização, promover a ética e a integridade no serviço público e estimular a participação ativa da sociedade civil na vigilância sobre a aplicação dos recursos.

Assim, é importante reconhecer que a eficácia dessa abordagem depende de uma série de fatores inter-relacionados. A participação ativa da sociedade civil é essencial para promover o controle social sobre a aplicação dos recursos e garantir que os objetivos constitucionais sejam efetivamente alcançados. Programas de **educação fiscal** e iniciativas que promovam a cultura de **cidadania fiscal** podem ser instrumentos valiosos nesse processo.

Além disso, a complexidade e a burocracia do sistema tributário brasileiro representam desafios adicionais. Simplificar a legislação tributária, reduzir a carga burocrática e eliminar distorções e iniquidades no sistema são medidas que podem potencializar os benefícios da adoção da função de tributar.

Em nossa visão, a análise da viabilidade da proposta do Professor Marco Aurélio Greco revela que, embora existam desafios significativos, os potenciais benefícios justificam os esforços para implementar essa visão.

O Professor Marco Aurélio Greco propõe que a adoção da função de tributar, em substituição ao tradicional poder de tributar, traria consequências práticas significativas para o sistema tributário e para a relação entre o Estado e os contribuintes.

Uma das principais implicações seria o controle contínuo e rigoroso sobre a aplicação dos recursos arrecadados. A função de tributar implica que o Estado não apenas arrecade recursos, mas também seja responsável pela eficiência e economicidade na destinação desses recursos, assegurando que sejam aplicados em conformidade com as políticas públicas estabelecidas e voltadas para o interesse coletivo. Em nossa visão, a ideia de a legitimidade ser extraída

de uma vinculação aos objetivos constitucionais é um dos pontos centrais e elementares para o desenvolvimento da proposta de Greco.

Ademais, a necessidade de um controle contínuo sobre a aplicação dos recursos arrecadados requer uma estrutura administrativa robusta e eficiente, com mecanismos eficazes de monitoramento e avaliação das políticas públicas. Isso implica a necessidade de reformas estruturais no aparato estatal, incluindo investimentos em tecnologia, capacitação de servidores e fortalecimento das instituições de controle, como tribunais de contas e órgãos de controle interno.

Assim, essa abordagem exigiria um alinhamento da tributação com os objetivos constitucionais, especialmente aqueles previstos no artigo 3º da Constituição Federal de 1988, que estabelece como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a **construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais**. Dessa forma, a arrecadação tributária passaria a ser orientada por esses objetivos, garantindo que os tributos contribuam efetivamente para a promoção do bem-estar coletivo e para a redução das desigualdades.

Outra consequência prática seria a **redefinição do interesse arrecadatório do Estado como um interesse secundário**. **O interesse primário da tributação passaria a ser o atingimento dos objetivos constitucionais, e os poderes de fiscalização e arrecadação do Fisco seriam subordinados a esses objetivos**. Isso significaria que a criação e manutenção de tributos deveriam estar em sintonia com as políticas públicas que justificam sua existência, e não apenas com a necessidade de arrecadação. Greco enfatiza que "o interesse arrecadatório e os poderes da fiscalização [...] é um interesse secundário, dependente do interesse primário consistente na busca do atingimento dos objetivos constitucionais" (Greco, p. 175).

Além disso, a adoção da ideia de 'função de tributar' promoveria uma **transformação no debate tributário, que deixaria de ser apenas técnico e passaria a ser um ato cívico**. Contribuir para as despesas públicas seria reconhecido como um dever cívico e uma manifestação de solidariedade social, incentivando a participação ativa da sociedade civil na discussão sobre tributação. Essa mudança de perspectiva poderia fortalecer a relação de confiança entre o Estado e os contribuintes, promovendo maior engajamento e responsabilidade coletiva. Greco destaca que "o debate tributário [...] supõe necessariamente a inserção da exigência pecuniária no âmbito dos instrumentos para o atendimento a certa política pública" (Greco, p. 175).

Por fim, a mudança do enfoque do poder para a função de tributar **transformaria a legalidade tributária de um instrumento de dominação para um instrumento de emancipação da sociedade civil**. A legalidade tributária passaria a servir como **garantia de que os recursos arrecadados seriam**

aplicados de forma transparente e eficiente, conforme os objetivos constitucionais. Isso poderia promover maior transparência e responsabilidade na aplicação dos recursos públicos, contribuindo para a melhoria da gestão pública. Conforme Greco afirma, essa mudança "poderá contribuir firmemente para a mudança do perfil que a legalidade tributária vem apresentando e transformá-la de instrumento de dominação em instrumento de emancipação da sociedade civil no âmbito tributário" (Greco, p. 176).

A transformação da legalidade tributária em um instrumento de emancipação também pode fortalecer a confiança dos cidadãos nas instituições públicas. Quando a sociedade percebe que os tributos são utilizados de forma transparente e eficaz para o bem comum, tende a haver um aumento na disposição para cumprir as obrigações fiscais e participar do debate público sobre as políticas tributárias e a aplicação dos recursos.

Essa mudança de paradigma proposta por Greco que objetiva alinhar a tributação aos objetivos constitucionais demanda uma articulação estreita entre os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, além de um compromisso firme com a transparência e a prestação de contas.

A subordinação do interesse arrecadatório aos objetivos constitucionais pode enfrentar resistência de setores do governo que dependem fortemente da arrecadação para financiar suas atividades, especialmente em contextos de crise fiscal e restrições orçamentárias.

Apesar de todas as dificuldades que possam ser aventadas, os impactos positivos potenciais são significativos. A adoção da função de tributar pode resultar em um sistema tributário mais justo e equitativo, em que a arrecadação está diretamente vinculada à promoção da justiça social e à redução das desigualdades. A transformação da legalidade tributária em um instrumento de emancipação pode fortalecer a confiança da sociedade civil no sistema tributário, incentivando maior participação cívica e maior cumprimento das obrigações fiscais. Isso pode levar a um aumento na arrecadação voluntária e a uma redução na evasão fiscal.

Além disso, a transparência e a responsabilidade na aplicação dos recursos podem levar a uma gestão pública mais eficiente, reduzindo desperdícios e combatendo a corrupção. Isso está em consonância com o que Greco aponta ao afirmar que "controlar a aplicação do produto da arrecadação, mais do que instrumento de proteção do contribuinte, é mecanismo de controle sobre o modo pelo qual está sendo desempenhada a função tributária".

Ao alinhar a arrecadação tributária aos objetivos constitucionais, espera-se uma maior eficiência na alocação dos recursos, direcionando-os para áreas prioritárias como saúde, educação, segurança pública e infraestrutura. Isso pode contribuir para a redução das desigualdades sociais e regionais, promovendo o desenvolvimento sustentável e melhorando a qualidade de vida da

população. Dessa forma, a eficiência na gestão dos recursos públicos pode resultar em melhores serviços públicos, contribuindo para o desenvolvimento econômico e social do país.

Em suma, as consequências práticas da adoção da função de tributar, conforme proposta por Greco, poderão ser profundas e abrangentes. Embora a implementação dessa visão exija **reformas estruturais significativas** e um compromisso firme com a transparência e a eficiência, os benefícios potenciais são substanciais. Essa mudança representa não apenas uma reformulação dos mecanismos de tributação, mas também uma transformação do próprio papel do Estado e do cidadão na construção e manutenção da sociedade.

6. CONCLUSÃO

Ao longo deste artigo, exploramos a visão do Professor Marco Aurélio Greco sobre a tributação, conforme apresentada em seu texto "Do Poder à Função Tributária". Greco propõe uma mudança paradigmática na compreensão do fenômeno tributário, deslocando o foco do tradicional "poder de tributar" para a "função de tributar". Essa transição reflete uma redefinição profunda da relação entre o Estado e o contribuinte, alinhando a tributação aos objetivos constitucionais de justiça social, redução das desigualdades e promoção do bem-estar coletivo.

Inicialmente, analisamos os fundamentos filosóficos que sustentam a proposta de Greco. Através de uma análise histórica, o Professor demonstra como a tributação evoluiu de uma manifestação de poder absoluto do Estado para uma função que deve ser desempenhada em benefício da sociedade. No Brasil, a Constituição Federal de 1988 desempenha um papel central nessa transformação, ao estabelecer um Estado Democrático de Direito que coloca a realização dos direitos fundamentais e dos objetivos sociais como balizas para a atuação estatal.

Em seguida, destacamos a distinção entre poder e função de tributar. Em linhas gerais, enquanto o poder de tributar se legitima pela mera investidura e tende a enfatizar a autoridade do Estado sobre o contribuinte, a função de tributar se legitima pelo desempenho efetivo das responsabilidades estatais e pela eficiência na aplicação dos recursos públicos. Essa abordagem funcional exige que a tributação esteja diretamente vinculada aos objetivos constitucionais e que haja transparência e controle sobre a destinação dos recursos arrecadados.

Os exemplos fornecidos por Greco, como a transformação da legalidade tributária em instrumento de dominação e a ineficácia das estratégias de bloqueio à produção legislativa, ilustram as limitações do modelo tradicional e reforçam a necessidade de uma guinada em direção a abordagem funcional. O

Professor demonstra como o foco exclusivo no poder de tributar pode levar à práticas injustas e ineficientes, enquanto a função de tributar busca a promoção de responsabilidade, transparência e participação cívica.

As consequências práticas da adoção da função de tributar são significativas. Elas incluem o controle contínuo sobre a aplicação dos recursos, o alinhamento da tributação aos objetivos constitucionais, a redefinição do interesse arrecadatório como secundário em relação ao interesse público primário e a transformação da legalidade tributária em instrumento de emancipação da sociedade civil. Essas mudanças têm o potencial de promover um sistema tributário mais justo, eficiente e alinhado aos valores democráticos.

Em nossa análise da viabilidade e consequências da proposta de Greco, revelou-se que, embora existam desafios consideráveis, os benefícios potenciais justificam os esforços para implementar essa visão. A adoção da função de tributar requer reformas estruturais no aparato estatal, investimentos em transparência e controle, além de um compromisso firme com a promoção da justiça social. Além disso, a participação ativa da sociedade civil é fundamental para garantir o sucesso dessa transformação.

Em face do exposto, entendemos que a visão funcional proposta por Professor Marco Aurélio Greco oferece uma contribuição valiosa para o debate tributário contemporâneo. **A proposta é um convite a repensar o papel da tributação em nossa sociedade, não mais como um mero instrumento de poder estatal, mas como uma função essencial para a realização dos objetivos constitucionais e para a construção de uma sociedade mais justa e solidária**.

Para tornar essa visão uma realidade, algumas medidas podem ser consideradas:

1. **Fortalecimento das Instituições de Controle (Desenhos institucionais robustos):** É necessário aprimorar os mecanismos de fiscalização e auditoria, garantindo a eficiência e a transparência na aplicação dos recursos públicos. Tribunais de contas, controladorias e órgãos de fiscalização devem ser independentes e capacitados, sendo essencial que a própria estrutura alinhe interesses e condutas com base nas normas constitucionais.
2. **Transparência e Acesso à Informação:** A disponibilização de informações claras e acessíveis sobre a arrecadação e a destinação dos tributos é fundamental para promover o controle social e a participação cidadã.
3. **Educação Fiscal:** Investir em programas de educação fiscal pode fomentar a consciência cívica e o engajamento da população no debate sobre políticas tributárias e na fiscalização do uso dos recursos.
4. **Alinhamento das Políticas Tributárias aos Objetivos Constitucionais:** As reformas tributárias devem ser orientadas pelos princípios

constitucionais de justiça social, redução das desigualdades e promoção do bem-estar coletivo, garantindo que a tributação cumpra sua função social.

5. **Participação Social no Processo Orçamentário:** A inclusão de mecanismos de participação popular na elaboração e acompanhamento do orçamento público pode fortalecer a função de tributar como instrumento de realização dos objetivos coletivos.

Ao adotar essas medidas, estaremos avançando em direção a um sistema tributário que não apenas arrecada recursos, mas que também contribui de forma efetiva para o desenvolvimento social e econômico do país. **A visão funcional de Greco nos oferece um caminho para resgatar a legitimidade da tributação e reforçar o contrato social entre o Estado e os cidadãos, fundamentado na solidariedade, na justiça e na promoção do bem comum**.

Desde que Professor Marco Aurélio Greco escreveu seu artigo houve avanços em direção à função de tributar, mas muito ainda há de ser feito. Em nossa visão, a mudança de paradigma é um esforço contínuo e não um a virada de chave instantânea. Com a atuação diária de cada personagem envolvido podemos caminhar na direção proposta por Marco Aurélio Greco.

REFERÊNCIAS

GRECO, Marco Aurélio. "*Do poder à função tributária*", no volume "Princípios e limites da tributação 2", coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 167-176.

_____. Crise Do Formalismo No Direito Tributário Brasileiro. Revista da PGFN / Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - v. 1, n. 1 (jan./jun. 2011). p. 9-18.

ROCHA, Sergio André. "*Fundamentos do direito tributário brasileiro*" - Belo Horizonte, MG: Letramento; Casa do Direito; Direito Tributário e Financeiro, 2020. p. 34.

Capítulo 10

A Capacidade Contributiva na Avaliação dos Planejamentos Tributários: Uma Análise da Teoria de Marco Aurélio Greco

Henrique Couto da Nóbrega

1. INTRODUÇÃO

Everyone agrees that the tax system should be equitable.
(Richard A. Musgrave[1])

A *capacidade contributiva* constitui, nos sistemas legislativos modernos, um princípio e uma medida de justiça tributária[2], especialmente quando se constata que sua previsão nas constituições de diversos países tem sido considerada como importante avanço na busca da igualdade na distribuição da carga tributária. Entretanto, por ser uma *ideia* cujo sentido deve ser construído a partir das situações relacionadas ao aspecto econômico ligado ao sujeito passivo, ao momento histórico que se insere e ao princípio de justiça, sua conceituação e sua aplicação no âmbito tributário não ficaram isentas de críticas, tanto aqui como no exterior. Além disso, ainda há razoável dissenso doutrinário e jurisprudencial sobre sua extensão (ou não) sobre todo sistema tributário e a sua relação com o princípio da igualdade.

O presente artigo objetiva identificar sua aplicação nas situações relacionadas ao planejamento tributário e demonstrar como o *princípio da capacidade contributiva,* que teve sua origem na ciência das finanças, tem servido à solução de disputas fiscais como aquelas que envolvem a liberdade e a solidariedade.

---

1 MUSGRAVE, Richard Abel. Public finance in theory and practice I Richard A. Musgrave, Peggy B. Musgrave. 5th. Ed. Mc.Graw-Hill Book Company. International Edition. 1989. p.218.

2 TORRES, Ricardo Lobo, Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. II., 2.ª Edição, Rio de Janeiro, Renovar, 2014. O autor trata da capacidade contributiva como um dos "Princípios Vinculados à Justiça", no Cap. III, de sua obra.

Será analisada a evolução do princípio na doutrina italiana do século XX[3], onde foi extremamente fecunda a discussão sobre o sentido e o alcance dessa expressão, especialmente, após a edição do texto do art. 53 da Constituição da Itália, bem como sua introdução nas constituições brasileiras.

Identificada sua origem e evolução, o artigo analisará se a capacidade contributiva tem ou não uma *eficácia positiva* que permite ao intérprete, em sua atividade, captar o sentido econômico da manifestação de riqueza e, com base na interpretação extensiva da lei, desconsiderar operações praticadas pelo contribuinte de maneira formalmente lícita.

O referencial teórico principal do presente artigo é a obra de Marco Aurélio Greco, Planejamento Tributário, 4.ª ed. São Paulo, de 2019, além de Doutrina e escritos produzidos sobe a mesma obra.

Chega-se à conclusão de que esse *princípio*, na Itália, como no Brasil, encontrou seu lugar de destaque na defesa da igualdade e da justiça fiscal, mas que ainda passa por uma reformulação do seu sentido, sendo tarefa do intérprete a busca de sua melhor compreensão.

2. A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. ORIGEM E EVOLUÇÃO

A doutrina[4] afirma que "*fincada na ideia de justiça fiscal, a noção de capacidade contributiva remonta sua origem ao próprio surgimento do tributo*". Tanto é assim, que "*já no antigo Egito, concebia-se que os tributos deveriam guardar, de alguma forma, relação com a riqueza daqueles que os deveriam pagar*".

Embora haja registros de capacidade contributiva na antiguidade, no período do Estado patrimonial, que vai do século XII ao século XVIII, como lembra Ricardo Lobo Torres[5], não se via, na exigência dos impostos, a capacidade contributiva, uma vez que esse período se notabilizou pela exigência de tributos a partir das necessidades do rei. Assim, a capacidade contributiva somente teve importância com o Estado Fiscal, no liberalismo, quando se buscou uma legitimidade para a exigência dos tributos.

Com a Revolução Francesa, foi inserido, já no texto da Declaração dos Direitos e do Cidadão[6], um dos primeiros textos relacionados à capacidade de pagamento de impostos, conforme se vê da redação do seu art. 13:

---

3 PALAO TABOADA, Carlos. El principio da capacidad contributiva como critério de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: Heleno T Torres (coord), Tratado de direito constitucional tribut*á*rio: estudos em homenagem *à* Paulo de Barros Carvalho. São Paulo. Saraiva. 2005. p. 288.

4 COSTA, Regina Helena, Princípio da Capacidade Contributiva. Malheiros Editores. São Paulo. 1993.p.15. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 1972, p. 437.

5 Ricardo Lobo, op. cit., p. 300.

6 Em tradução livre: "Para a manutenção da força pública, e para as despesas de administração, uma contribuição comum é essencial: deve ser distribuída igualmente entre todos os cidadãos, em razão de suas possibilidades".

> Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous les citoyens, **en raison de leurs facultés**. (Article 13, Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789)

A Constituição Francesa de 1848 também previu a capacidade contributiva no seu art. 15[7].

Na Itália, como lembra Marco Aurélio Greco[8], o princípio surge na Constituição italiana de 1947, quase que concomitantemente com a Constituição brasileira de 1946 (art. 202), sendo previsto no seu artigo 53[9], que assim dispôs: "*todos são obrigados a pagar impostos em conformidade com sua capacidade contributiva*".

Lembra Greco que na década de 60, o princípio se mostrou sem muita relevância prática, sendo que na Itália (diferentemente do Brasil), o princípio foi inserido no Título IV, que regula as "Relações Políticas" e não no Título III, que regula as "Relações Econômicas", o que justifica um tratamento diverso. Além disso, no Brasil, por força da Emenda 18/65, o dispositivo que a consagrava (art. 202), acabou revogado[10].

Carlos Palao Taboada[11] professor catedrático da Universidade Autônoma de Madrid, ao dissertar sobre a evolução histórica do conceito de capacidade contributiva, em importante artigo publicado em 1976, mostra que, no início da formação da disciplina do Direito Tributário, o conceito da capacidade contributiva passou por um longo e conturbado processo de amadurecimento.

Lembra o autor que a origem desse conceito advém da antiga ciência das finanças, e que coube a Griziotti[12] e seus discípulos colocarem a capacidade contributiva no centro das discussões do Direito Tributário, sendo ela a *causa principal* do dever de pagar tributos enquanto representativa da participação nos serviços públicos recebidos:

> El primer esfuerzo teórico por integrar el concepto de capacidad contributiva em el sistema del Derecho tributario fue llevado a cabo, como es sabido, por

---

7 Article 15. - Tout impôt est établi pour l'utilité commune. - Chacun y contribue en proportion de ses facultés et de sa fortune. Em tradução livre: "*Todos os tributos são fixados de utilidade comum. - Cada um contribui para isso na proporção de suas possibilidades e sua fortuna*". Disponível em: https://www.conseil-constitutionnel.fr/les-constitutions-dans-l-histoire/constitution-de-1848-iie-republique. Acesso em 05/01/2025.

8 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 330.

9 Disponível em: https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione.pdf. Acesso em 05/01/2025.

10 Ibidem. p. 331.

11 TABOADA, Carlos Palao. Apogeo y crisis del principio da capacidade contributiva. In: Estudos jurídicos em homenagem ao professor Federico de Castro II. Editorial Tecnos. Madrid: 1976, p. 377-426.

12 GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principias de las Finanzas.* Buenos Aires, Ed. Depalma, 1943. p.215. *Apud*: COSTA, Regina Helena, Op. cit. p.21.

> Griziotti y sus discípulos, em cuya doctrina el principio de capacidad contributiva desempeña um papel central.

Essa doutrina defendia a capacidade contributiva como um reflexo indireto da teoria do benefício[13], que seria "*la participatión del contribuyente em los beneficios derivados de los servicios públicos*". Essa conclusão derivaria ainda do que ele chamou de *interpretação funcional* do Direito financeiro, na medida em que esse seria meio para aferir essa correspondência.

Com a obra de Emilio Giardina[14], sobre as bases teóricas da capacidade contributiva, houve uma mudança conceitual e doutrinária desse instituto. Giardina defendia que o art. 53 da Constituição Italiana[15], por mais genérico que pudesse ser, não permitia que se tributasse com alíquota menor os mais ricos e maior os mais pobres. Caberia à doutrina, então, delimitar o conteúdo da capacidade contributiva, superando sua antiga concepção do antigo Direito das finanças.

Coube a Giardina[16], ainda, rejeitar a tese de que a fórmula da capacidade contributiva fosse tão ampla a ponto de cobrir toda a realidade à qual o fato tributável se referia, de modo que não apenas os elementos econômicos, mas, também os fatores políticos, se uniriam para formar o seu conteúdo:

> La fuerza económica constituye, em todo caso, el substrato de la *fórmula de capacidade contributiva enunciada em* la Constitucíon y las valoraciones inspiradas por la consideración de otros elementos no pueden prescindir de ella.

O fato econômico, portanto, apesar de ser o elemento principal, deveria ser valorado pelo legislador a partir de outras considerações (políticas, sociais, técnicas etc.).

Na Alemanha, a concepção de que a capacidade contributiva deveria observar as rendas mínimas encontrou eco na doutrina de Klaus Tipke[17]:

---

13 A *teoria do benefício* se fundamenta na concepção de que aquele que recebe mais do Estado, em benefícios, deve arcar com uma parcela maior dos seus custos. Por todos, veja-se: MUSGRAVE, Richard A. The Theory of Public Finance. Tata-McGraw-Hill Book Company. Bombay Calcutta Madras. 1959. p.61-86

14 GIARDINA, Emilio. *Le Basi Teoriche dei Principio della Capacità Contributiva.* Milão, Dott. A. Giuffre Editore, 1961.

15 *Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*. Tradução livre: "Todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua *capacidade contributiva*. O sistema tributário é inspirado nos critérios de progressividade". Disponível em: https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione.pdf. Acesso em 05/01/2025.

16 Giardina. op. cit., p.433-434.

17 TIPKE, Claus, Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes, tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre, Sérgio Antônio Fabris Editor. 2012. p.10.

> Visto que o princípio da capacidade contributiva está delineado a, permanentemente, gerar renda corporificada da capacidade contributiva, mas não exaurir – nem mesmo pouco a pouco – a capacidade contributiva – só pode a renda ser retirada para fins fiscais na medida em que isso não leve – a curto ou longo prazo – ao esgotamento da fonte tributária "renda".

Posteriormente, a doutrina italiana passou compreender, também, com base no art. 53 da Constituição, o conceito de capacidade como parâmetro para analisar a *legitimidade das leis tributárias* para, a partir dessa ideia, fixar limites ao poder de tributar. Passou-se a entender esse princípio como fundamento dogmático do Direito Tributário e medida de *justiça fiscal*. Percebe-se aqui que a ideia de capacidade contributiva se tornava, doravante, o critério de análise de constitucionalidade do sistema tributário e dos diversos tributos. Esse princípio se abriu, então, para o critério básico de justiça e legitimidade da imposição fiscal, com reflexos nas fórmulas utilizadas nos textos normativos.

3. A EVOLUÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO BRASIL

No Brasil, a primeira menção relacionada à capacidade contributiva teria ocorrido no inciso XV, do artigo 179, da Constituição de 1824[18], que assim dispunha: "*Ninguem será exempto de contribuir para as despezas do Estado em proporção dos seus haveres*". Posteriormente, apenas com a Constituição de 1946, quase no mesmo ano com a italiana (1947), se consagrou, de forma expressa, pela primeira vez, a referência ao princípio, no texto do artigo 202[19]:

> Art. 202 - Os tributos terão cará ter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a *capacidade econômica* do contribuinte

Em 01 de dezembro de 1965, a Emenda Constitucional n. 18, ao promulgar a reforma tributária, não positivou o princípio da capacidade contributiva (embora alguns autores entendessem que ele estaria implícito no texto[20]). Essa ausência também foi percebida na Carta de 1967 e na Emenda Constitucional n. 1, de 1969.

Apenas com a promulgação da atual Constituição de 1988, restabeleceu-se a expressão "capacidade econômica", na redação, no §1.º do art. 145[21]:

---

18 Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em 05/02/2025.

19 Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em 05/02/2025.

20 BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 8ª ed., Rio de Janeiro, Forense, p. 1089: "Embora revogado aquele dispositivo pela Emenda n. 18/1965, parece-nos que ele permanece subjacente na Constituição Federal de 1969, que adota um regime democrático, assegura que todos são iguais e declara que: *"a especificação de direitos e garantias expressas não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios por ela adotada" (art. 153,§6.º)."*

21 Disponível em : http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 09/01/2025.

> §1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a *capacidade econômica* do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Com sua positivação no texto da Constituição, muitos autores discorreram sobre o conceito de capacidade contributiva. Rubens Gomes De Souza[22] afirmou ser ele:

> [S]oma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas.

Regina Helena Costa lembra as primeiras críticas feitas por Alfredo Augusto Becker[23] sobre a validade científica do conceito de capacidade contributiva:

> Dizer que as despesas públicas devem ser partilhadas entre os contribuintes conforme as respectivas possibilidades de suportar o peso do tributo é incorrer numa tautologia: as palavras capacidade contributiva sem alguma outra especificação, não constituem um conceito científico. Elas nem oferecem um parâmetro para determinar a prestação do contribuinte e para adequá-la às prestações dos demais; nem dizem se existe e qual seja o limite dos tributos. Esta expressão, por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos. Trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações.

Essa dificuldade de conceituar ou conferir sentido à capacidade contributiva não passou desapercebida por Ricardo Lobo Torres[24], para quem:

> É extremamente árdua a construção do conceito da capacidade contributiva, até porque a ideia de justiça, a que se vincula, também oferece grande resistência para a sua clara compreensão.

Apesar da dificuldade, a doutrina no Brasil não se esquivou dela, como propôs Regina Helena[25], quando afirmou que o cientista do Direito

---

22 SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária.* Ed. póstuma. São Paulo, Resenha Tributária, 1981. *Apud*. Regina Helena, Princípio da Capacidade Contributiva. *Opus. Cit*. p.21.

23 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário.* 2.ª Edição. São Paulo, Saraiva, 1972. *Apud*. Regina Helena, Princípio da Capacidade Contributiva. op. cit. p.22.

24 TORRES, Ricardo Lobo, Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. II, 2.ª Edição, Rio de Janeiro, Renovar, 2014.

25 op. cit. p. 23.

não pode escapar de enfrentar o problema, tão somente com a alegação de que determinados "termos" são carentes de significação. Segundo a autora, a Ciência Jurídica tem por tarefa "*explicitar o sistema lógico-normativo ínsito no conjunto da legislação, convertendo assim esse conjunto de leis num todo unitário e inteligível*". Não é lícito ao cientista do Direito, pois, furtar-se a examinar certas questões, sob pena de comprometer a sua própria condição de ciência.

Ao examinar o seu conteúdo, Ricardo Lobo Torres[26], assim como fez s doutrina italiana do século passado, também associou a capacidade contributiva ao critério de justiça fiscal, integrando-o ao princípio da igualdade e relacionando-o, ainda, com a razoabilidade:

> O conceito de capacidade contributiva, a nosso ver, só pode ser obtido com a intermediação dos princípios legitimadores da igualdade, ponderação e razoabilidade, com a reflexão sobre o seu fundamento ético e jurídico e com consideração das limitações constitucionais ao poder de tributar e das possibilidades fáticas da mensuração da riqueza de cada qual, tudo o que leva à procura de uma saída procedimentalista e discursiva.

Muitos outros autores relacionaram a capacidade contributiva com a *igualdade*, afirmando que a capacidade contributiva é, em verdade, a *medida de igualdade* no mundo do Direito Tributário. Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri[27] e Humberto Ávila[28].

Paulo De Barros Carvalho[29], ao discorrer sobre a função da capacidade contributiva, esclarece que ela denota dois momentos distintos no Direito tributário. No primeiro momento, ele retrata o chamado princípio da capacidade contributiva *absoluta*, ou *objetiva*, que retrata da eleição, pelo legislador, de fatos que ostentem signos de riqueza. No segundo momento, chamado de capacidade contributiva *relativa* ou *subjetiva*, os participantes são chamados a contribuir com base no tamanho do evento econômico. E, para esse autor, é nesse segundo aspecto que o princípio se conecta com a ideia de igualdade. Essa concepção também é partilhada por autores como

---

26 op. cit. p. 304.

27 SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 9.ª edição. São Paulo. Saraiva Educação. 2019. *E-book*. p. 664. "*Daí, pois, mais uma vez, concluir-se que atende ao Princípio da Igualdade a eleição, pelo legislador, de uma hipótese que permita distinguir entre os que têm e os que não têm capacidade contributiva*".

28 ÁVILA, Humberto, Sistema Constitucional Tributário, 5.ª Edição. Editora Saraiva. São Paulo. P. 78: "*A capacidade contributiva é o próprio critério da aplicação da igualdade no caso dos impostos com finalidade fiscal"*.

29 CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário. 18.ª edição. Saraiva. São Paulo. 2007. p. 174.

Regina Helena[30] e por Mizabel Derzi[31], esta última nos comentários à obra de Aliomar Baleeiro.

Luís César Souza De Queiroz[32] nos lembra que esse princípio despertou divergências na doutrina, especialmente pelos aspectos objetivo (dirigido ao legislador) e subjetivo (direcionado às circunstâncias pessoais do contribuinte). Após discorrer sobre as diversas concepções da doutrina, em especial, as de Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba, o autor esclarece que:

> Por outro lado, fala-se em Princípio da Capacidade Contributiva Subjetiva ou relativa como sendo aquele que dispõe sobre a necessidade de, ao se determinar a carga de tributos a ser suportada por alguém, leva-se em consideração as respectivas características pessoais, a fim de que a participação de cada um no financiamento do Estado se perfaça de forma justa.

Nesse sentido, conclui Luís César[33] que é correto afirmar que:

> o Princípio da Capacidade Contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias, pois tem relação com a aptidão de alguém entregar parte da riqueza que possui, sem comprometer a sua sobrevivência, bem como a de sua família, com dignidade.

A evolução da doutrina nacional acompanhou a italiana, não dissociando o fato de que a capacidade contributiva é, na verdade, um princípio que deve se relacionar, no seu aspecto objetivo, com o caráter econômico da relação jurídico-tributária cuja finalidade é gravar apenas as situações que exteriorizem riqueza do contribuinte e, no seu aspecto subjetivo (pessoalidade), com a ideia de igualdade e justiça fiscal na distribuição dos encargos, quando justifica a maior carga aos contribuintes que exteriorizem uma maior capacidade econômica[34]. Ainda

---

30 op. cit., p. 26: "Fala-se em *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição. pelo legislador. de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial.
Diversamente, a *capacidade contributiva relativa ou subjetiva* – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva *in concreto,* aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo, apto, pois, a absorver o impacto tributário".

31 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 8ª ed., Rio de Janeiro, Forense, p. 1093."Diferentes autores distinguem entre capacidade econômica objetiva (ou absoluta) e subjetiva (ou relativa e pessoal)".

32 QUEIROZ, Luís César Souza. Imposto Sobre a Renda, requisitos para uma tributação constitucional. 4.ª Edição. GZ Editora. 2021.p.59-66.

33 Ibidem. p. 62.

34 Seja na sua vertente patrimonial (bens), seja no consumo desses bens ou na obtenção de receitas (lícitas ou não).

na sua vertente subjetiva (negativa), a capacidade contributiva deve proteger o mínimo existencial, não permitindo que a tributação recaia sobre parcela de receita necessária à subsistência. Há, assim, relativo consenso doutrinário de que a ideia de capacidade contributiva se relaciona com o princípio da igualdade, na sua vertente subjetiva, ao diferenciar o tratamento dado aos diversos contribuintes, em relação a sua situação econômica pessoal.

4. A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A INTERPRETAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA TEORIA DE MARCO AURÉLIO GRECO

As discussões sobre o planejamento tributário e o combate à elisão abusiva, na obra de Marco Aurélio Greco, não se circunscrevem a uma simples disputa entre contribuinte e fisco, nem tampouco à análise da contraposição entre uma doutrina da legalidade estrita e outra mais progressista baseada na solidariedade social e na interpretação criativa do Direito. O debate formulado por Greco é mais amplo e conduz o leitor pelos critérios mais modernos da interpretação da Constituição[35], especialmente aqueles que recaem sobre o exercício de direitos fundamentais dos contribuintes em relação ao exercício do poder de tributar pelo Estado.

Segundo Marco Aurelio Greco[36], o planejamento tributário é um instrumento legítimo de organização e liberdade, desde que respeite os limites impostos pela legalidade e pelos princípios constitucionais. Entretanto, o mesmo autor destaca a complexidade do tema, ao afirmar "muitas vezes não basta ler um singelo contrato para daí extrair um juízo conclusivo"[37].

Como descrito em sua obra, na primeira fase, predomina a liberdade do contribuinte *antes do fato gerador* e desde que mediante a prática de atos lícitos, salvo simulação e, na segunda fase, predomina a liberdade de agir antes do fato gerador, mas mediante atos não eivados de vícios, como a simulação e outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e fraude à lei[38].

Mas é na terceira fase, que trata da elisão fiscal, como ensina Greco, que será introduzido o argumento da capacidade contributiva e cuja principal função é a de: "eliminar o predomínio da liberdade, para temperá-la com a solidariedade social inerente à capacidade contributiva". Segundo o autor:

---

35 BARROSO, Luís Roberto e BARCELLOS, Ana Paula de: O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: Luís Roberto Barroso, *A nova interpretação constitucional:* ponderação, direitos fundamentais e relações privadas, 2003.

36 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 345.

37 Ibidem. p. 34.

38 Ibidem. p. 325.

> [..] mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade), nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva[39].

Para o Greco, a capacidade contributiva desempenha um papel fundamental na interpretação da *legitimidade* das operações elisivas. A capacidade contributiva, por ser um princípio constitucional positivado no §1º do artigo 145 da Constituição Federal de 1988, visa garantir uma tributação *justa* e *proporcional*, de modo que cada contribuinte seja tributado de acordo com sua real capacidade de suportar encargos fiscais. As discussões sobre planejamento tributário passam, assim, tanto pelo papel da capacidade contributiva em confronto com o limite e o papel atribuído à legalidade.

A Doutrina corrobora esse entendimento de Greco. Em sua obra sobre Justiça, Tributação e Elisão Tributária, o professor Ricardo Lodi Ribeiro[40] afirma que:

> Na verdade, a efetividade do princípio da capacidade contributiva depende do combate à elisão, pois, como bem observa Pedro Herrara Molina, o dever de contribuir de acordo com a capacidade contributiva é uma consequência da consagração desse direito fundamental

Se para Greco o princípio da capacidade contributiva serve de parâmetro de avaliação e limite à liberdade no planejamento tributário, capaz de conduzir o intérprete a situações limítrofes de desconsideração do negócio lício realizado pelo contribuinte, devemos buscar entender quais os parâmetros devem ser utilizados, respondendo às seguintes indagações: qual o limite que a capacidade contributiva impõe à liberdade negocial? É possível, em determinadas circunstância, e perante negócios lícitos, extrair obrigações tributárias pela simples aplicação positiva do princípio da capacidade contributiva? A capacidade contributiva pode justificar uma interpretação *extensiva* a ponto de implicar tributação para fenômenos econômicos não expressos previamente na lei? Dito de outra forma, a capacidade contributiva pode *substituir* ou *corrigir* a norma de competência quando esta é incompleta, ou quando ela não capte o fenômeno econômico em toda sua extensão?

Essas indagações merecem resposta, porque, segundo Greco, a capacidade contributiva não deve ser vista apenas como um limite negativo ao poder de tributar, mas também como um *critério positivo* para a conformação do sistema

---

39 Ibidem. p. 325.

40 RIBEIRO, Ricardo Lodi, Justiça Interpretação e Elisão Tributária, 2.ª edição, Lúmen Juris, 2024, Rio de Janeiro, p.119.

tributário. Essa distinção é essencial para entender sua aplicação no controle da validade do planejamento tributário.

O mesmo autor sugere que a análise do planejamento tributário deve ser realizada à luz do princípio da capacidade contributiva, indicando que a simples observância da legalidade formal não seria suficiente para legitimar determinadas práticas. Em outras palavras, mesmo que um planejamento tributário esteja em conformidade com a literalidade da norma, ele poderá ser desconsiderado pelas autoridades caso se conclua que há abuso do direito e violação ao princípio da capacidade contributiva.

Para Marco Aurélio Greco, a capacidade contributiva é o elemento hermenêutico que serve de critério "iluminador[41]" do alcance concreto que a lei posta apresenta:

> [...] O princípio passa a ter o papel de iluminar a interpretação, enriquecê-la, de modo a assegurar a maior eficácia possível aos preceitos existentes; desta perspectiva, a capacidade contributiva passa a ter uma eficácia positiva na aplicação do ordenamento.

4.1. Obrigação Tributária x Capacidade Contributiva

A primeira indagação a ser analisada diz respeito a saber se a doutrina, ou a obra de Greco defende (ou não), a criação de obrigações tributárias como decorrência da *eficácia direta* do princípio da capacidade contributiva, porque embora não haja divergência sobre a afirmação de que a capacidade contributiva é condição *necessária* para a incidência tributária, o que se deve perquirir é se ela é ou não condição *suficiente*[42].

Uma leitura apressada dos trechos da obra do autor poderia conduzir o leitor à ideia de que Greco defende a criação de obrigações tributárias a partir da incidência direta do princípio da capacidade contributiva. Essa parece ter sido a conclusão da professora Martha T. Leão[43], em comentários à obra de Greco, para quem:

> A leitura destes trechos, interpretados a partir do sentido preliminar das palavras utilizadas, é bastante enfática com relação ao papel atribuído à capacidade

---

41 Ibidem. p. 345.

42 SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: ALMEIDA, Daniel Freire et al. (org.). Garantias dos contribuintes no sistema tributário: homenagem a Diogo Leite de Campos. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 371-438 (421).

43 LEÃO, Martha Toribio. Da Fábula à Realidade: o Planejamento Tributário e o Papel da Capacidade Contributiva e da Legalidade neste Debate. Revista Direito Tributário Atual, n.45. p. 326. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1211. Acesso em 28/02/2025.

> contributiva no Sistema brasileiro, a partir da visão do autor: ela servirá como medida positiva, que direciona a interpretação e o âmbito de aplicação da regra para "ir além do que a lei prevê". Isso significa dizer que caberá ao intérprete, a fim de respeitar a capacidade contributiva, a solidariedade e a igualdade, construir uma norma mais ampla do que aquela que seria resultante simplesmente do sentido preliminar das palavras utilizadas pela lei (aquilo que a lei "obviamente prevê") para ir além ("alcança também aquilo que resulta da conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva")

A crítica da autora ao raciocínio empreendido por Greco, relativamente à eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva, vai além, quando diz que não há coerência no argumento da eficácia direta do princípio:

> O debate aqui enfrentado, portanto, possui um problema de consistência, na medida em que as duas afirmações são incompatíveis entre si, de tal sorte que sendo uma verdadeira, a outra necessariamente terá de ser falsa. Mas não apenas isso: defender a eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva compromete a coerência do próprio Sistema Tributário Nacional, tal qual posto na Constituição, porque desrespeita a sua integridade. Embora a Constituição tenha determinado um modo (somente mediante lei) e um critério de graduação (capacidade contributiva) específicos para tributação, parte da doutrina desconsidera uma dessas determinações (o dever de observância à legalidade) e foca apenas na outra (capacidade contributiva). Interpreta-se, portanto, o texto constitucional de maneira incompleta, selecionando arbitrariamente uma norma (capacidade contributiva) em detrimento da outra (legalidade), em nítida afronta à integridade da Constituição[44].

A crítica formulada por Martha reside essencialmente no fato de que a teoria defendida por Greco teria adotado uma abordagem cética da interpretação, de modo que o intérprete e o aplicador, diante da complexidade da realidade e dos desafios inerentes à linguagem, poderiam exercer a liberdade de estabelecer uma interpretação que "ultrapassa" o sentido literal inicial do texto, criando assim um *novo significado*. E isso, segundo ela afirma, decorreria da ideia de aplicação positiva dos princípios da capacidade contributiva e da solidariedade, seja para ampliar o alcance da norma, seja para requalificar o fato – mesmo na ausência de ilicitude – com o objetivo de submetê-lo a uma consequência jurídica, tendo como fundamento a existência de um "fato econômico indicativo de capacidade contributiva[45]". Para a autora, essa postura distanciar-se-ia da legalidade tributária (em seu sentido estrito de vinculação ao texto normativo) e implicaria a aceitação de um grau de discricionariedade muito amplo da autoridade fiscal, o que traria impactos diretos para o debate sobre planejamento tributário.

---

44 LEÃO, Martha Toribio. Op. cit. p.328.

45 Ibidem. p. 331.

Entretanto, para Sergio André Rocha[46], em seus comentários à obra de Marco Aurélio Greco, a teoria desenvolvida pelo professor paulista não contempla essa referência:

> Nada na teoria de Marco Aurélio Greco indica tributação sem lei. Ou seja, a objeção dos autores que fundamentam seus argumentos na premissa de que Greco sustentaria uma tributação da capacidade econômica em si, sem base legal, decorre de uma leitura a nosso ver equivocada de sua obra.
> Um dos pilares da teoria do autor é o princípio da legalidade e a obrigatoriedade de previsão legal das hipóteses de incidência. Pode ser que a interpretação do princípio da legalidade de Greco seja diversa daquela sustentada por outros autores, contudo, é simplesmente incorreto argumentar que Marco Aurélio defenda tributação sem lei

Como se pode perceber das duas análises, há um certo dissenso sobre se as ideias defendidas por Marco Aurélio Greco – sobre a real função da capacidade contributiva – e se elas conferem legitimidade à função criativa do intérprete, o que poderia ser entendido, em certa medida, como função criadora da norma de incidência.

De fato, Greco afirma que o princípio não tem apenas eficácia negativa ou meramente dirigida ao legislador para impedir a criação de impostos onde inexista capacidade contributiva, ou seja, não se limita apenas impedir tributações desproporcionais ou arbitrárias, mas também tem eficácia positiva, dirigindo-se ao intérprete, como critério de interpretação da lei, de modo a assegurar uma maior eficácia possível aos preceitos existentes e, em certa medida, "eliminar o predomínio da liberdade, para temperá-la coma solidariedade social inerente à capacidade contributiva[47]".

Essa tese levanta a questão de se o princípio da capacidade contributiva pode criar obrigações fiscais independentemente da intermediação legislativa. Realmente Greco reconhece que essa é uma questão polêmica e aponta a existência de duas correntes de pensamento: a corrente tradicional, que defende que o princípio da capacidade contributiva apenas orienta o legislador na criação das normas tributárias, como nas hipóteses de "intributabilidade do mínimo existencial[48]"; e a corrente evolucionista (defendida pelo autor), que afirma que o princípio tem eficácia positiva e, portanto, pode ser usado para interpretar e aplicar normas tributárias existentes de forma a garantir que a capacidade contributiva seja respeitada, ainda que isso signifique *requalificar* operações tributárias para evitar abusos.

---

46 ROCHA, Sergio André, Op. cit. p.157.

47 GRECO, Marco Aurélio. Op. cit. p. 325.

48 Ibidem. p. 345.

Entretanto, Greco argumenta que essa eficácia positiva não significa, na prática, que tributos possam ser cobrados sem uma base legal, mas sim que a interpretação da lei tributária deve ser feita de maneira a *maximizar* a observância da capacidade contributiva. Isso significa que autoridades fiscais podem desconsiderar planejamentos abusivos mesmo na ausência de uma norma antielisiva específica, desde que isso decorra da aplicação direta do princípio constitucional. Em suas palavras:

Tal como formulado o dispositivo, o princípio dirige-se também para o aplicador e no processo de interpretação servirá de critério iluminador do alcance concreto que a lei posta apresenta. Desta ótica, se existe capacidade contributiva captada pela lei tributária, ela tem de ser alcançada até onde for detectada; ou seja, o princípio funciona como vetor do alcance da legislação. Em outras Palavras, a lei tributária alcança o que obviamente prevê, mas não apenas isto; alcança, também, aquilo que resulta da sua conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva.

Trata-se de interpretar a lei não apenas à luz do desenho formal, não apenas da legalidade formal, mas examinar o ordenamento positivo e a realidade concreta irrigados com a ideia de capacidade contributiva[49].

Não parece haver desacordo na doutrina mais moderna sobre as dificuldades dos métodos de interpretação de textos legais, bem assim quanto ao reconhecimento de que a interpretação gera uma tomada de decisão (atividade criativa do intérprete). A divergência, contudo, parece residir no grau e na intensidade em que isso ocorre, de modo que parte da doutrina defende que essa atividade criativa do intérprete, ao menos na análise das regras de incidência, deve ter um maior grau de determinabilidade, dando-se preferência, por exemplo, para argumentos linguísticos e sistemáticos.

A teoria de Greco, todavia, comunga da ideia de que a função positiva da capacidade contributiva, dirigida ao intérprete, permite sua utilização como fundamento jurídico de requalificação do ato praticado. Portanto, a função do intérprete não se limita à interpretação formal do texto legal. À luz da capacidade contributiva, as leis tributárias, criadas de acordo com as regras de competência da Constituição, devem ser aplicadas no maior espectro possível, conjugadas com os *elementos* da intrínsecos ao conceito de capacidade econômica dos contribuintes para tornar mais justo o sistema e para garantir a medida de contribuição com o financiamento das despesas do Estado.

Diante da possibilidade de sua utilização, passamos a segunda indagação: quais seriam esses elementos ou os critérios utilizados pelo intérprete para, por meio da interpretação, maximizar a aplicação da legislação tributária?

---

[49] GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 345.

A resposta passa pela elaboração de um conceito da capacidade contributiva que foi desenvolvido pela doutrina, e que pode variar de acordo com a época, o país ou mesmo a visão do intérprete.

4.2. Critérios de Aplicação da Capacidade Contributiva na Interpretação da Lei

Partindo da premissa defendida por Greco, de que a capacidade contributiva positiva poderia justificar a desconsideração e a requalificação de atos legais que não apresentam qualquer patologia, o principal desafio reside em identificar com precisão as situações em que esse princípio poderia ser aplicado para embasar atos de desconsideração pelas autoridades fiscais.

Isto porque se a capacidade contributiva serve de norte ao intérprete para garantir uma maior eficácia do princípio e maior justiça na aplicação das regras tributárias, a identificação dos critérios mínimos que identifiquem esses fenômenos, no momento da interpretação e aplicação da lei, será de grande importância e permitirá uma maior previsibilidade e segurança na sua aplicação.

Conforme afirmado por Greco e analisado no início desse artigo, o tema da capacidade contributiva suscitou desde a década de 50, até a década de 70, um amplo debate doutrinário sobre os eventos que o caracterizam, o que levou os estudiosos a desenvolverem algumas teorias sobre sua percepção[50].

A primeira teoria sobre a capacidade contributiva, segundo o autor, entendeu que a capacidade contributiva surgia apenas com a disponibilidade financeira do contribuinte para pagar o imposto e o exemplo clássico seria o do herdeiro de uma casa, que, não dispondo de recursos para pagamento do IPTU, não teria, por essa corrente de pensamento, capacidade contributiva. A crítica a essa teoria repousaria no fato de que a capacidade contributiva não pode ser confundida com a aptidão para pagar o imposto (liquidez do contribuinte).

A segunda corrente de pensamento compreendia a capacidade contributiva com a situação individual do contribuinte. Dever-se-ia, nessa hipótese, avaliar individualmente o patrimônio e a renda do contribuinte, em comparação com a carga tributária por ele suportada, para, então, se chegar à conclusão sobre a existência ou não da capacidade contributiva. Essa teoria também não prosperou, segundo Greco, pela simples razão de não haver viabilidade prática e pela necessidade de exigir norma individual que dispusesse de toda a carga tributária sobre o contribuinte. Nas palavras do autor:

> [...] tentar circunscrever a capacidade contributiva como característica individual é querer que exista uma lei para cada pessoa; ou seja, que exista uma lei de

[50] Ibidem. p. 336.

> imposto de renda ou de IPTU etc., individualmente dimensionada para cada contribuinte, apenas para captar a sua real e efetiva aptidão[51].

A terceira posição teórica foi desenvolvida sob a ideia de capacidade contributiva presumida na lei. Não sendo possível fazer um dimensionamento específico, individual, para cada um, a capacidade contributiva deveria ser definida – como capacidade presumida pela lei tributária. Os critérios seriam definidos pelo legislador[52].

Por esse critério, a lei definiria livremente a faixa de renda que caracterizaria a capacidade contributiva do indivíduo levando em conta critérios razoáveis. Embora a ideia seja sedutora, a crítica que se fez a este critério é o de que ele esvaziaria o próprio conceito, pois reduziria a capacidade contributiva a um parâmetro financeiro livremente fixado, o que o diminuiria a uma expressão meramente formal.

A partir de meados da década de 70, como ensina Greco, a ideia de capacidade contributiva ganhou novos contornos, surgindo a noção capacidade contributiva "vinculada ao pressuposto de fato do tributo[53]". Nessa nova ótica, haveria manifestação de capacidade contributiva "se determinado fato for indicativo dessa aptidão, e não o inverso". Assim, se pelos critérios anteriores a teoria levava em consideração o elemento subjetivo (a capacidade contributiva do sujeito), nessa nova concepção, o critério passa a ser simplesmente *objetivo*. Pressuposto de fato da capacidade contributiva passa a ser um dado econômico ou jurídico, como, por exemplo, o ciclo de produção, a renda enquanto acréscimo patrimonial, a propriedade enquanto fato ou a celebração de determinado negócio jurídico[54].

Segundo o autor, o legislador não é livre para preencher esses pressupostos de fato, como no caso da terceira corrente. Aqui, ele está jungido aos critérios previstos na Constituição:

> Desta ótica, não é um conceito meramente formal como o de capacidade presumida, em que a lei prevê o que bem quiser. Capacidade contributiva resultará do que a lei disser e do que se extrai dos princípios e valores constitucionais.

Essa foi, de acordo com Greco, a formulação predominante sobre o tema. Todavia, lembra o autor que na Itália houve uma nova concepção sobre a teoria da capacidade contributiva, especialmente a partir da edição do Decreto legislativo n.º 446/1997, que introduziu um imposto regional sobre atividades produtivas, cujo pressuposto de fato seria o "exercício habitual de

---

51 Ibidem. p. 338.

52 Ibidem. p. 338.

53 Ibidem. p. 339.

54 Ibidem. p. 339-340.

uma atividade voltada à produção ou à negociação de bens ou à prestação de serviços" o denominado Irap[55].

Considerando essa nova norma impositiva, basta haver uma empresa para surgir a obrigação tributária. Apesar de a questão ter sido levada à Corte Constitucional Italiana (Sentenza n.º 156/2001) e à Corte Europeia de Justiça (decisão C-475/03, de 03 de outubro de 2006), a lei foi julgada constitucional sob o argumento de que o parlamento poderia escolher fatos indicativos de atividade econômica de forma livre.

Conforme argumenta Greco[56], essa nova concepção introduz um "conceito de capacidade contributiva" que se distancia da tradicional vinculação à renda (em suas diversas formas) e passa a fundamentar-se, primordialmente, na atuação no mercado e na *capacidade de gerar resultados econômicos mensuráveis*. Essa perspectiva desloca o referencial do princípio da capacidade contributiva para a participação no *processo econômico*, configurando-se como um conceito inovador que demanda um aprofundamento teórico e analítico.

Isto porque a mera existência de uma empresa como entidade econômica que atua no mercado já seria suficiente para caracterizar a capacidade contributiva e "sua materialização estaria ligada a um poder de disposição quanto aos recursos assim obtidos, um poder de decisão quanto à sua alocação e não mais um elemento ligado à sua natureza[57]".

Diante dessas cinco correntes, da qual Greco se filia a quarta (capacidade econômica como pressuposto de fato), é possível extrair alguns parâmetros (*standards*) de orientação do intérprete quando da aplicação direta do princípio da capacidade contributiva na interpretação de planejamentos tributários abusivos.

5. A INTERPRETAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA PELA CORTE SUPREMA DE CASSAÇÃO ITALIANA E PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A partir da ideia de *eficácia positiva* do princípio da capacidade contributiva, a obra de Marco Aurélio Greco chama a atenção para duas decisões do Tribunal de Cassação italiano sobre planejamentos tributários.

A obra também ressalta que, no Brasil, não chegamos a esse ponto, mas ela evidencia que o princípio da capacidade contributiva tem sido recorrentemente utilizado pelo STF não apenas em casos envolvendo impostos, mas também ampliado para fundamentar critérios de justiça fiscal em outros tributos, como as contribuições e as taxas.

---

55 Ibidem. p. 340.

56 Ibidem. p. 341.

57 Ibidem. p. 341.

Da análise dos julgados pela Corte de Cassação italiana e citados por Marco Aurélio Greco, também é possível inferir que a discussão travada enveredou pelo *abuso de direito*, tema que há muito já se consolidou nos diversos ramos do direito sob a premissa de que nenhum direito é absoluto, sendo identificado sempre que o exercício de uma posição jurídica, uma atividade ou a realização de um negócio, formalmente lícito, atinge objetivo diverso daquele pretendido pela lei[58].

Ainda é importante lembrar, antes da análise dos julgados, que no direito tributário a doutrina do abuso de direito tem sua introdução registrada a partir de 07 de janeiro de 1935, por força da aplicação da doutrina do propósito negocial (*business purpose*) e da substância sobre a forma (*substance over form*), fixada a partir de pela Suprema Corte dos Estados Unidos no famoso caso *Gregory v. Helvering*[59]. Trata-se de uma teoria baseada na identificação da substância negocial e, não a formatação jurídica do negócio (forma), e delimitadora do alcance fiscal das transações.

Embora desenvolvidas no sistema da *common law*, as doutrinas do *business purpose* e *substance over form* foram transportadas para os países de direito romano, como é exemplo característico a Itália.

No Brasil, embora alguns autores defenderam a sua aplicação a partir do art. 109 do CTN, em consonância com o inciso III do art. 146 da CF[60], o tema nunca chegou a ser de fato enfrentado em relação aos atos lícitos, uma vez que, como lembra Sergio André Rocha[61], "*A maioria dos autos de infração e decisões*

---

58 SCHREIBER, Anderson Manual de direito civil: contemporâneo 3. ed. São Paulo. Saraiva Educação, 2020. p. 336 (*e-book*): "De todas as inúmeras teorias que se propõem a explicar o conceito de abuso do direito, o que, hoje, se reconhece como essencial à categoria é a contrariedade ao fundamento axiológico-normativo do direito exercido. Assim, abusa do direito quem o exerce de forma aparentemente regular, mas em contradição com os valores que o ordenamento pretende por meio dele realizar. Ou, nas palavras de Cunha de Sá, há abuso do direito naquela situação concreta em que "podemos descobrir concordância com a estrutura formal de um dado direito subjectivo e, simultaneamente, discordância, desvio, oposição, ao próprio valor jurídico que daquele comportamento faz um direito subjectivo".

59 GODOY, Arnaldo Sampaio de. Interpretação econômica do Direito Tributário: o caso *Gregory v. Helvering* e as doutrinas do propósito negocial (*business purpose*) e da substância sobre a forma (*substance over form*). Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 43, jun. 2010. Apud: PAULA, Daniel Giotti de, O Dever Geral De Vedação À Elisão: Uma Análise Constitucional Baseada Nos Fundamentos Da Tributação Brasileira E Do Direito Comparado, Revista da PGFN, disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-i-numero-i/daniel.pdf. Ver também: SANCHES, J. L. Saldanha, *Os Limites do Planeamento Fiscal- Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

60 DIAS, Hamilton Souza; FUNARO, Hugo. A insuficiência da densidade normativa da "Norma Antielisão" (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT, São Paulo, n. 146, 2007. p. 63.

61 ROCHA, Sergio André. Op. Cit. p. 112.

que desconsideram e requalificam atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte se lastreiam nas patologias apontadas nos debates da Segunda Fase".

No primeiro caso descrito por Greco em sua obra, a Corte de Cassação Italiana, no ano de 2008 (sentença n.º 30.055, de dezembro de 2008), recorreu ao princípio da capacidade contributiva como fundamento para desconstituir planejamentos tributários que não apresentavam uma *razão econômica justificável* para as operações realizadas. De acordo com a corte:

> [...] não se pode deixar de entender estar ínsito ao ordenamento, como decorrência direta das normas constitucionais, o princípio segundo o qual o contribuinte não pode extrair vantagens fiscais indevidas pela utilização distorcida, ainda que não infrinja qualquer disposição específica, de instrumentos jurídicos idôneos a obter uma economia fiscal, sem razões economicamente aferíveis que justifiquem a operação, a não ser a mera expectativa de obter a economia fiscal[62].

A decisão da Corte italiana evidencia também a utilização da doutrina do propósito negocial ao afirmar que o contribuinte não poderia *extrair vantagens fiscais indevidas* e que os instrumentos jurídicos utilizados não possuiriam "razões economicamente aferíveis" diversas da simples economia fiscal.

No mesmo acórdão, o Tribunal italiano teria feito referência à uma "norma geral" inclusiva:

> Não conflita com a identificação no ordenamento de um princípio geral antielusão, a constatação da superveniência de normas antielusivas especificas, que surgem, 40 revés — como esta Corte observou — como sintoma da existência de uma regra geral (Cass. 8772/08)

A mesma Corte refuta eventual alegação de violação à legalidade, quando afirma que:

> O reconhecimento de uma proibição geral de abuso do direito no ordenamento tributário não se traduz na imposição de maiores deveres patrimoniais não derivados da lei, mas ao revés, no desconhecimento dos efeitos abusivos de negócios realizados com o único propósito de eludir a aplicação das normas fiscais[63].

Como se pode perceber do caso citado, a Corte também se valeu da ideia de solidariedade. Todavia, nesse ponto, é importante lembrar, em relação a esse julgado, que na Itália, o art. 53 da Constituição prevê que "***Todos são obrigados a contribuir para as despesas públicas*** *de acordo com sua capacidade*

62 Ibidem. p. 351.

63 Ibidem. p. 352.

contributiva.". Essa referência é importante para compreender que o dever tributário, ao menos na Itália, não é visto apenas do ponto de vista de uma mera sujeição ao poder de império do Estado, sendo compreendido em sua função de "contribuição para as despesas públicas", como está no texto do art. 53, o que é imposto a todos aqueles que possuem "capacidade contributiva" e de acordo com essa "sua" capacidade.

Em uma segunda decisão, citada por Greco, a Corte reconheceu ao juiz a possibilidade de *requalificar* os fatos e os componentes negociais, a fim de *ajustá-los* à norma tributária de regência:

> Cabe ao juiz – além das deduções das partes – a qualificação jurídica dos fatos e dos comportamentos negociais que devem ser interpretados coerentemente com os princípios do sistema tributário para receber, a proteção garantida pelo atendimento formal às disposições legais[64].

A mesma decisão informa que contexto fático e jurídico em que a própria transação é realizada, e que a proibição dos "comportamentos abusivos" não subsiste naqueles casos em que as operações podem ser explicadas *de outra forma* que não seja a mera obtenção de economias de imposto. Consolidou-se diante desses precedentes a ideia de que negócios empresariais ou decisões econômicas, tomada com o propósito único ou principal de reduzir a carga tributária constituem uma violação do dever de solidariedade, que se traduz na capacidade e na obrigação de todos os italianos de pagarem (o montante correto) de tributos.

No Brasil, como lembra Greco, a eficácia positiva da capacidade contributiva tem sido aplicada ora como critério de solidariedade, ora estendida a outros tributos como forma de justiça fiscal, como no caso do RE 227.832-1, relatado pelo Min. Carlos Velloso:

> "...a interpretação puramente literal e isolada do §3º do art. 155 da Constituição levaria ao absurdo, conforme linhas atrás registramos, de ficarem excepcionadas do princípio inscrito no art. 195, *caput*, da mesma Carta — a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei..." — empresas de grande porte, as empresas de mineração, as distribuidoras de derivados de petróleo, as distribuidoras de eletricidade e as que executam serviços de telecomunicações – o que não se coaduna com o sistema da Constituição, e ofensiva, tal modo de interpretar isoladamente o §3.º do art. 155, a princípios constitucionais outros como o da igualdade (C.F, artigo 5.º e artigo 150, II) e da capacidade contributiva"

No Brasil não se tem notícias de utilização da *eficácia positiva* do princípio da capacidade contributiva, para requalificar atos tidos por lícitos, como

64 Ibidem. p. 352.

ressaltado anteriormente por Sergio André[65], justamente porque, no Brasil, a requalificação dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte se lastreiam sempre nos apontados vícios descritos por Marco Aurélio Greco na análise da segunda fase de sua teoria.

Nada obstante a ampliação da aplicação do princípio da capacidade contributiva para além dos impostos tem sido um avanço e, de certa forma, uma ideia de eficácia positiva desse princípio. O STF recorrentemente que tem estendido esse princípio também às taxas. Um exemplo disso é o RE 177.835, relatado pelo Min. Carlos Velloso, no qual o tribunal validou a interpretação de que o princípio da capacidade contributiva é aplicável igualmente às taxas.

A introdução da capacidade contributiva aplicada às taxas pode ocorrer por diversos fundamentos, mesmo onde o princípio não é citado expressamente no acórdão. Os casos mais evidentes ocorrem pela introdução de elementos de impostos na base de cálculo, tese essa já pacificada no STF por meio da súmula vinculante 29, que assim dispõe:

> É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.

Ao aceitar que o legislador possa inserir *elementos* típicos da base de cálculo dos impostos nas taxas, desde que não todos, é razoável supor que, a depender do tipo de elemento utilizado na lei, haverá um maior ou menor grau de influência da capacidade contributiva objetiva, na medida em que tais elementos, invariavelmente, podem constituir sinais de exteriorização de riqueza do contribuinte. Vejamos alguns exemplos clássicos:

> (i) **área do imóvel** como base de cálculo da taxa de coleta de lixo domiciliar[66];
> (ii) **área ocupada** pelo estabelecimento comercial como base de cálculo da taxa de fiscalização, localização e funcionamento[67];
> (iii) **patrimônio líquido** da empresa como base de cálculo da taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários[68];
> (iv) **receita bruta dos estabelecimentos** como base de cálculo da taxa de polícia ambiental[69];

---

65 ROCHA, Sergio André. Op. Cit. p. 112.

66 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag.RE 971.511 AgR; RE 901.412 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli; RE 232.577 EDv, Rel. Min. Cezar Peluso; RE 530.140 AgR, Rel. Min. Eros Grau.

67 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 856.185 AgR, Re. Roberto Barroso.

68 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 177.835, Rel. Min. Carlos Velloso.

69 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 738.944 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski; AI 746.875 AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia.

(v) **quantidade do produto** a ser classificado na base de cálculo da taxa de classificação de produtos vegetais[70].

Não parece haver dúvidas, portanto, de que quanto maior for a utilização de elementos típicos dos impostos no fato gerador das taxas, maior será a incidência da capacidade contributiva e, de uma certa maneira, uma maior proximidade com a justiça fiscal.

A análise comparada entre os sistemas tributários italiano e brasileiro sugere que a evolução da aplicação do princípio da capacidade contributiva passa, necessariamente, pela construção de parâmetros objetivos que permitam identificar, com segurança, as situações de efetiva manifestação de riqueza. A utilização desses parâmetros é essencial para assegurar previsibilidade e segurança jurídica aos contribuintes, além de fortalecer a legitimidade das decisões fiscais.

Pode-se concluir que a *eficácia positiva* do princípio da capacidade contributiva ainda não alcançou toda a sua extensão teórica e nem encontrou o seu ponto de chegada. Desempenha ela, todavia, um importante papel (base axiológica) na interpretação das normas tributárias. Sua maior utilização ainda requer um aprofundamento teórico e científico mais sólido, a fim de evitar sua utilização indiscriminada para justificar qualquer ato de reinterpretação de negócios jurídicos lícitos praticados dentro dos limites da liberdade assegurada a cidadãos e empresas. Nesse sentido, a obra de Marco Aurélio Greco é de grande importância, porque provoca e convida o leitor a refletir sobre a capacidade contributiva e sua relação com os fundamentos da tributação, da justiça fiscal e da solidariedade.

6. CONCLUSÃO

A análise desenvolvida ao longo deste artigo permite concluir que o princípio da capacidade contributiva desempenha um papel fundamental na interpretação das normas tributárias, indo além de sua função limitadora do poder de tributar. A teoria de Marco Aurélio Greco propõe uma leitura inovadora e aprofundada desse princípio, destacando sua eficácia positiva como um vetor interpretativo para assegurar maior justiça fiscal e alinhamento aos princípios constitucionais da igualdade e solidariedade.

Apesar de seu potencial, a aplicação prática da capacidade contributiva ainda encontra desafios, especialmente quanto à compatibilidade com o princípio da legalidade tributária e os riscos de insegurança jurídica decorrentes de interpretações amplas e discricionárias. A necessidade de um aprofundamento teórico mais sólido é evidente, de modo a evitar que o princípio

[70] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 491.216-AgR/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski.

seja utilizado de forma indiscriminada para justificar a requalificação de atos jurídicos lícitos.

Dessa forma, a obra de Marco Aurélio Greco se revela essencial para o avanço das discussões doutrinárias e jurisprudenciais, estimulando uma reflexão crítica sobre os fundamentos da tributação e os caminhos para um sistema tributário mais justo e equilibrado.

Capítulo 11
A Necessidade de se Compreender a Legalidade Suficiente

Hugo de Brito Machado Segundo

INTRODUÇÃO

Sou muito grato ao amigo Sergio André Rocha pelo convite para escrever este artigo em homenagem a Marco Aurélio Greco, em coletânea voltada ao exame do seu pensamento. Algo mais que merecido, dada a inegável contribuição de Marco Aurélio ao Direito Tributário brasileiro. Suas ideias originais e inovadoras têm sido fundamentais para quebrar paradigmas e repensar conceitos estabelecidos na matéria. Como prova, a jurisprudência do CARF e dos Tribunais Superiores, nas últimas décadas, sobre temas sensíveis e atuais, fornece inquestionável testemunho.

Tendo-se mencionado os paradigmas, que remetem a Thomas Kuhn[1] e à Epistemologia, recordo que minha própria trajetória acadêmica foi desde cedo profundamente influenciada por Marco Aurélio Greco. Foi ele quem me incentivou a estudar Epistemologia, e por isso lhe sou imensamente grato. Recordo-me com carinho de um episódio, há uns trinta anos, ainda na minha graduação, quando fui buscá-lo no aeroporto para uma palestra que proferiria em Fortaleza, a convite de meu pai, que por ele nutria antiga e sincera amizade. Como tínhamos bastante tempo até a hora de sua participação no evento, ele sugeriu que parássemos em uma lanchonete para tomar um suco de "alguma fruta típica do nordeste" e conversar. O encontro se prolongou, experimentamos vários sucos de frutas diferentes e falamos sobre diversos temas. Em determinado momento, perguntei-lhe o que deveria ler para aperfeiçoar

[1] KUHN, Thomas. **A estrutura das revoluções científicas**. Tradução Beatriz Viana Boeira e Nelson Boeira. 5.ed. São Paulo: perspectiva, 1998.

minha formação. Sua resposta foi simples e direta: *"Qualquer coisa de Popper"*. Nenhuma recomendação de tributaristas, teóricos do direito ou doutrinadores tradicionais. Somente Karl R. Popper. Foi um dos melhores conselhos que recebi.

Aliás, a Epistemologia tem relação com o tema da legalidade suficiente, central neste artigo. Marco Aurelio Greco deu uma contribuição fundamental à compreensão da ideia. No Direito Tributário, é amplamente aceito que a lei deve tratar de todos os elementos essenciais da relação tributária. Contudo, essa exigência esbarra em uma dificuldade: é impossível que a lei detalhe todos os elementos ou características do fato tributável, sendo problemático determinar o que seria "essencial", diante da inexistência de divisões claras e estanques entre o essencial e o não essencial[2].

O problema é muito bem posto por Marco Aurélio Greco, quando observa:

> "É óbvio que o fato tributário precisa estar previsto, mas de que forma? Será que, para considerar-se previsto, a lei precisa descrever todas as suas características? Ou para um fato estar previsto na lei, precisa descrever apenas suas características essenciais? Mas o que seriam tais características essenciais? Quando uma característica do fato é essencial e quando é acessória?"[3]

Apesar de muitos pelo menos intuírem isso, que chega a ser inegável[4], poucos reconhecem abertamente ou teorizam sobre. Talvez não vejam, ou finjam não ver, como ocorre com todos os que, presos a um paradigma, não

---

[2] Assim como entre quaisquer outras parcelas da realidade, ressalvadas, talvez, algumas puramente ideais, como as formas geométricas. Como nota Eco, "sob certo ponto de vista, toda coisa tem relações de analogia, continuidade e semelhança com toda e qualquer outra." ECO, Umberto. **Os limites da interpretação**. Tradução de Pérola de Carvalho. São Paulo: Perspectiva, 2015, p. 58. E isso não vale só para palavras que designam parcelas concretas da realidade, sendo aplicável por igual a palavras ou conceitos que designam entidades abstratas. Qual o limite entre o amor romântico e a paixão? Entre o amor e a amizade? Entre o amor e o respeito? Cf. FELTES, Heloísa Pedroso de Moraes. **Semântica Cognitiva:** ilhas, pontes e teias. Porto Alegre: EdiPUCRS, 2007, p. 249-250.

[3] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 138.

[4] Alberto Xavier, em seu "Princípios da legalidade e da tipicidade da tributação", escreve que as normas tributárias "visam pois a delimitar, na medida do possível, a livre valoração e decisão do administrador e do juiz." (XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: RT, 1978, p. 93). Apesar de toda a ênfase que o autor dá para a segurança, a ser obtida com a precisão e o fechamento dos significados, atente-se para a expressão presente no meio da frase antes transcrita: *"na medida do possível"*. Concessões semelhantes aparecem em outras partes de sua obra, referência inegável na literatura sobre a tipicidade "cerrada", na qual o autor termina concluindo, já na parte final do livro, que, ao lado dos conceitos determinados, são admissíveis os "lógico-objetivamente determináveis", assim entendidos aqueles cuja determinação careça de uma "valoração subjetiva, pessoal, do órgão de aplicação do direito." (XAVIER, Alberto. **Os princípios...,** p. 98). Não diz, contudo, quais seriam eles, e como ou por quem seria feita a determinação objetiva. Nem onde.

conseguem enxergar suas falhas e anomalias[5]. O resultado é um vácuo conceitual que Greco procurou preencher admitindo a exigência constitucional de uma *legalidade suficiente* e se esforçando para compreendê-la.

Compreendê-la é, de fato, importante, diante do risco de a ideia de legalidade suficiente ser mal interpretada e aplicada de forma equivocada. Nesse caso, pode servir de amparo para se justificar um esvaziamento indevido da legalidade e, com ela, da separação de poderes, permitindo que se delegue praticamente tudo ao regulamento, inclusive o que não deveria ser delegado. Em nome da legalidade suficiente, tolerar-se que a lei não defina quase nada e transfira ao decreto a definição de elementos essenciais do tributo. A expressão passa então a ser usada como rótulo para simplesmente legitimar ilegalidades. Isso deturpa a concepção original e gera um problema significativo de segurança jurídica.

1. A ESTRATÉGIA DE DIVIDIR O DEBATE EM FASES

A primeira observação a ser feita, em qualquer estudo crítico a respeito do pensamento de Marco Aurélio Greco, é que se mostra frequente, na construção de seus argumentos, o recurso argumentativo de dividir o debate em fases, ou etapas, estando a por ele defendida em posição cronologicamente mais recente. Seja ao tratar de planejamento tributário, legalidade ou contribuições, divisões assim estão sempre presentes. Isso pode mostrar a vanguarda de seu pensamento, o que, acredito, invariavelmente é o caso, mas deve-se reconhecer que não deve funcionar como argumento. Do contrário, o recurso pode terminar por se converter em uma falácia.

Em um misto da falácia do apelo à novidade (*argumentum ad novitatem*), do apelo à antiguidade na forma invertida (*argumentum ad antiquitatem*), e da falácia do falso dilema ou da falsa dicotomia, cria-se o que se poderia aqui batizar de *falácia da cronologia injusta*: divide-se o debate em fases, colocando-se o opositor em fases supostamente ultrapassadas, e colocando a tese a ser defendida como a mais atual (e mais correta, ou completa, por ter sucedido ou superado as demais). Diante de objeções ou oposições apresentadas por qualquer oponente, o contra-ataque está pronto: "você só diz isso porque ainda não mudou de fase", ou "porque está em estágio anterior". Mas, como toda falácia, não há aqui consistência lógica: das premissas, mesmo que verdadeiras, não decorre a conclusão.

Apenas para ilustrar como, com alguma habilidade retórica, se consegue com ela defender qualquer coisa, imagine-se que alguém decida assim susten-

[5] KUHN, Thomas. **A estrutura das revoluções científicas**. Tradução Beatriz Viana Boeira e Nelson Boeira. 5.ed. São Paulo: perspectiva, 1998, p. 78.

tar um comportamento *antivacina.* Mesmo sem argumentos consistentes, a pessoa poderia iniciar afirmando que o debate em torno das vacinas passou por três fases. Primeiro, logo que as vacinas surgiram, a maioria da população não as conhecia e, por medo da novidade, colocou-se contra elas sem apresentar motivos plausíveis. Essa teria sido a "fase da rejeição ignorante". Depois, passou-se para a segunda fase, onde ainda hoje estão muitos pesquisadores que "não evoluíram o suficiente": confiando cegamente nos avanços da ciência, sem perceber ainda suas falhas, acreditam que as vacinas são boas e realmente previnem doenças, tendo benefícios que superam os malefícios, os quais sequer conseguem enxergar. Essa seria a "fase do cientificismo irrefletido". Mas, estudando um pouco mais, as pessoas podem começar a perceber que existe uma terceira fase – na qual a posição do usuário da falácia se situa –, que seria aquela na qual já se sabe que a ciência é falha, e que as vacinas podem ter efeitos colaterais graves, que os grandes laboratórios exploradores capitalistas ou governos opressores socialistas ocultam para se locupletar cada vez mais, então o mais prudente seria não as tomar. Pode-se acrescentar o que quiser para amparar a (equivocada, esclareça-se) visão antivacina: qualquer crítica que se lhe dirija passa a ser respondida com a objeção de que "ainda não passou da fase do cientificismo irrefletido", sem a necessidade de razões adicionais. Veja, leitora, que qualquer absurdo pode ser (aparentemente) defendido com ares de consistência e solidez desta maneira.

Nas produções de Marco Aurélio Greco em matéria de contribuições, de planejamento tributário, ou de legalidade, por exemplo, assiste-se ao uso deste recurso. Não se está dizendo, frise-se, que Marco Aurélio Greco defenda argumentos sem consistência. E muito menos que faça uso da estratégia acima para iludir adversários. Muito longe disso! Entretanto, como uma das preocupações deste artigo é demonstrar o que verdadeiramente significa a ideia de uma *legalidade suficiente*, no pensamento de Marco Aurelio Greco, é importante aferir no que ela consiste, quais seus contornos e limites, pois são eles, e não a posição do rótulo que a designa em uma fase supostamente mais adiantada do debate, que devem pautar sua aplicação.

Como a principal preocupação, aqui, é que se leve a ideia de uma legalidade suficiente *para além do que ela significa*, é importante pontuar que, ao fazê-lo, não se estará progredindo nas fases de um debate no qual quem pugna por mais legalidade seria atrasado. Se uma suposta legalidade estrita é ultrapassada, e uma menos exigente é mais avançada, sugere-se uma (falsa) escala na qual, *quanto menos legalidade, mais avanço*, modernidade e atualidade, o que não é o caso.

Por outros termos, argumentos contrários à ideia de uma legalidade suficiente, ou, mais propriamente, *ao uso indevido dela*, não podem ser respondidos apenas com a afirmação de que são ultrapassados ou de que os que pugnam

por mais legalidade "não passaram de fase" ainda. Seja porque a História não é linear[6], seja porque algo não é melhor apenas por ser mais recente, seja porque, de uma forma ou de outra, das premissas não decorrem as conclusões, algo mais precisa ser dito para sustentar as próprias ideias e objetar as que sejam apresentadas como rivais a elas. Daí as observações que se fazem a seguir.

2. HÁ DE HAVER SUFICIENTE "LEGALIDADE"

Um dos aspectos de destaque do pensamento de Marco Aurelio Greco é o de que ele não se limita ao Direito, embora este seja central à sua produção. Recorre ao conhecimento construído em torno de diversas outras áreas, afins ou fundamentais à jurídica, para compreender melhor os fenômenos que lhe são inerentes, como as escolhas humanas, os processos interpretativos, a cognição de fatos etc.

Outro elemento digno de registro é que Marco Aurélio, exatamente por ser um estudioso *do Direito,* respeita o objeto com o qual trabalha. Textos legais e constitucionais, bem como decisões judiciais, conquanto possam ser por ele criticados, são, antes, compreendidos e explicados. Não se trata, assim, de um positivista à sua maneira, ou à brasileira, que se aferra à literalidade de um texto quando isto lhe interessa, mas que o ignora, ou dá as costas para outros textos, ou para a interpretação que os órgãos oficiais lhes dão, quando lhe convém. Daí a tentativa de explicar, independentemente de concordar ou não, decisões judiciais, novos rumos jurisprudenciais e legislativos etc[7].

No estudo da legalidade, Marco Aurelio, especialmente atento aos atos legislativos e pronunciamentos judiciais, não se contenta com a afirmação de que a lei precisa tratar de todos os elementos da relação. Como assim todos? Até o CPF do contribuinte precisa estar previsto na lei? A cor da camisa que ele usará no dia em que realizar o fato gerador? Nas palavras de Marco Aurelio, por vezes invoca-se

> a ideia de legalidade estrita dando a esta expressão sentido tão rigoroso que – de uma forma caricata – seria como que sustentar que, para haver cobrança de imposto de renda, precisaria constar da lei tributária o número do CPF de todos os contribuintes, porque se meu número de CPF não estiver lá, se a vírgula não estiver no lugar certo, se foram enumerados vinte e cinco tipos de operações financeiras e não foi enumerado um vigésimo sexto, então o fato não é alcançado.[8]

---

6 "*Such periods exist more as man-made ways of carving up the past and the present than as real stretches of time with actual, momentous beginnings and endings*". WARD, Glenn. **Postmodernism**. London: Hodder & Stoughton, 2003, p. 13.

7 Veja-se, em GRECO, Marco Aurelio. **Contribuições (Uma figura "sui generis").** São Paulo: Dialética, 2000, p. 117 e ss.

8 GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 138.

Em verdade, Marco defende que a legalidade, tal como exigida na Constituição Federal do Brasil, não pode ser entendida como uma exigência de que a lei trate de todos os detalhes da relação tributária. Ao lado de outros autores, que por igual mencionam a questão, como Ricardo Lobo Torres[9], firma posição sobre a importância da legalidade, mas reconhece a necessidade de se estudar *quanto* de legalidade é necessário cumprir, já que uma lei que represente a cópia fiel e completa de toda a realidade seria de impossível edição, por razões filosóficas e epistemológicas que ele muito bem explica[10]. A própria natureza hipotética das normas veiculadas no texto legal exige um grau de abstração e generalidade, de modo que, no plano da concretude, o fato sobre o qual a lei incide apresentará elementos ou características não previstos expressamente. Exigir que a lei detalhe cada um desses elementos seria inviável e comprometeria sua função.

Não se trata de admitir que *agora* no Século XXI a legalidade passou a poder ser apenas suficiente, não precisando mais ser estrita, como efetivamente era antes. Trata-se do reconhecimento de que ela, a legalidade, sempre exigiu a previsão suficiente em lei, porque a previsão total é impossível, por razões epistemológicas e práticas.

Se a legalidade exigisse que a lei tratasse de tudo, qual seria a utilidade dos demais estratos da pirâmide normativa? Bastariam a Constituição e a lei, e todo o restante da estrutura normativa perderia sua função? A metáfora construída por Norberto Bobbio ao explicar a ordem jurídica no pensamento de Hans Kelsen ajuda a visualizar essa questão: o ordenamento jurídico se estrutura em diferentes níveis, organizados de forma hierárquica, nos quais normas de grau inferior retiram sua validade das normas superiores.

É exatamente isso o que se observa no pensamento Greco, em cujos textos fica claro que ele não propõe abolir ou enfraquecer o princípio da legalidade, mas sim identificar seus reais contornos, diante da impossibilidade fática de na lei (ou em qualquer outro lugar) se proceder a uma descrição exauriente da realidade: a lei deve *conter os traços essenciais e critérios razoáveis,* podendo dialogar com regulamentos na complementação de aspectos técnicos, desde que estes não extrapolem os limites legais.

Neste ponto – o extrapolar os limites legais – reside a verdadeira questão: saber quando se está extrapolando, e quando não se está. Daí, por ser uma questão de grau, cogitar-se de mais ou de menos, e não de tudo ou nada, o que é perfeitamente compatível com a ideia de suficiência, e não de integralidade.

---

9 Que, todavia, refere-se a uma "relativização posterior" do que antes era estrito: TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais. **Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro, n. 58, p. 193-219, 2004.

10 GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 69.

Tributaristas que defendem a chamada "legalidade estrita" e se opõem à ideia de uma legalidade suficiente desconsideram esse aspecto fundamental e sustentam que a lei deve prever exaustivamente todas as variáveis possíveis, cabendo ao regulamento apenas "explicitar" isso. O problema, porém, é que não é fácil aferir, no caso concreto, o limite preciso entre "explicitar" e "inovar", como não há limites precisos entre praticamente quaisquer outras parcelas da realidade.

Embora frequentes em manuais e tratados de Direito Constitucional, de Direito Administrativo, e de Direito Tributário, as afirmações de que o decreto deve apenas situar-se "dentro dos limites da lei" pressupõem geralmente que a lei possui um conteúdo claro, que pode ser definido *a priori,* daí decorrendo o dever de explicitá-lo, ou mesmo de "criar dentro dele"[11], mas não de ultrapassá-lo. Como nota Sergio André Rocha, na mesma esteira de Grego, embora não seja possível, no Direito Tributário, a "deslegalização como exclusão de matérias fiscais do campo da reserva de lei", é preciso reconhecer que "as relações entre lei e regulamento não devem ser tratadas assim em termos absolutos, principalmente se levarmos em conta a indeterminação das leis fiscais."[12] O conceito de legalidade suficiente reconhecido por Greco é justamente uma resposta a esse dilema. Para ele, a legalidade deve garantir a previsibilidade e a segurança jurídica, mas sem exigir um detalhamento exaustivo e inviável na lei.

Nesse contexto, aliás, legalidade suficiente é também uma decorrência do reconhecimento de que a legalidade é um princípio, no sentido que mais recentemente se dá à palavra[13], o de norma que se aplica à base do mais ou do menos, e não do tudo ou do nada.[14]

---

11 KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. **Competência regulamentar em matéria tributária**. Belo Horizonte: Forum, 2019, p. 163.

12 ROCHA, Sergio André. A deslegalização no Direito Tributário brasileiro. In. RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.). **Legalidade e tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 219-259, p. 249. Pode-se acrescentar, às suas palavras, que indeterminadas não são apenas as leis fiscais, mas qualquer enunciado linguístico, visto em tese, ou alheio ao contexto em que empregado concretamente.

13 Como faz também Humberto Ávila. Cf. ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 277-294..

14 Inclusive deve-se reconhecer que Marco Aurelio Greco identificou o *sincretismo metodológico* em que incorriam autores no Brasil, ao invocar a "teoria dos princípios" de autores como Alexy e Dworkin, e intitular normas constitucionais tributárias de "princípios" (quando em verdade são, no paradigma de tais autores, regras). Em seu livro sobre "Contribuições", publicado em 2000, escreveu: "embora princípios tenham alta importância, não se confundem com as normas jurídicas. Seu perfil é diferente. As normas jurídicas dispõem concretamente, especificamente, sobre condutas certas a serem realizadas, enquanto os princípios indicam padrões a serem buscados ou resultados a serem obtidos, sem especificar concretamente quais condutas estão por eles diretamente regradas" (GRECO, Marco Aurelio. **Contribuições**

Como explicado, Greco desenvolveu esse conceito ao longo de sua obra, especialmente em seu livro sobre planejamento tributário. Ele argumenta que, ao invés de exigir um detalhamento excessivo e inatingível, a legalidade deve ser entendida como suficiente para garantir que o contribuinte compreenda os aspectos essenciais da tributação a que está sujeito. O problema surge quando essa ideia é mal interpretada e utilizada para dar um verniz de juridicidade a delegações normativas excessivas. Há casos em que a legalidade suficiente é invocada para permitir que a lei não trate de praticamente nada e delegue ao regulamento aspectos essenciais do tributo. Essa leitura é equivocada e deturpa a proposta original de Greco.

3. GRAUS DE LEGALIDADE QUE SÃO INSUFICIENTES

A legalidade se expressa em graus, assim como quase tudo na realidade. Essa gradação da legalidade pode ser compreendida à luz de uma perspectiva evolucionista, com raízes em Heráclito[15], dada a natureza contínua das mudanças e a impossibilidade de separações rígidas. A famosa máxima *natura non facit saltum*[16] aplica-se ao Direito, especialmente ao princípio da legalidade: a transição entre uma legalidade suficiente e uma insuficiente não ocorre abruptamente, mas sim em um espectro gradual. O ponto é determinar a fronteira entre o aceitável e o inaceitável. A partir de qual grau a legalidade se torna insuficiente e, consequentemente, inconstitucional?

Lembre-se que o fato de existir uma fronteira nebulosa não impede que se reconheçam situações em que ela claramente é ultrapassada. Do mesmo modo

---

(Uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000, p. 158-159). Só algum tempo depois Virgílio Afonso da Silva fez crítica semelhante, que terminou ganhando mais projeção porque presente em texto voltado ao direito constitucional em geral, e não a um ponto muito particular do Direito Tributário. Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e Regras: Mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**, n.º 1, janeiro/junho 2003, Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

15 Como praticamente tudo na realidade, seja ela natural ou cultural, com exceção apenas de algumas realidades ideais, em torno das quais se podem estabelecer distinções precisas. Exemplificando, um número é primo ou não é, não havendo, nesse caso, zona de penumbra entre uns e outros, o que não se aplica à generalidade das demais divisões e classificações. Veja-se DEEMTER, Kees van. **Not exactly**: in praise of vagueness. Oxford: Oxford University Press, 2010, p. 117. Aristóteles já o havia percebido, quando escreveu: "A natureza passa, pouco a pouco, dos seres inanimados aos dotados de vida, de tal modo que a continuidade existente torna imperceptível a fronteira que os separa, não permitindo decidir a qual dos dois grupos pertence a forma intermédia." (ARISTÓTELES, **A História dos Animais – Livros VII a X**. Lisboa: Imprensa Nacional, [588b], Livro VIII, 2008, p. 76)

16 *Natura non facit saltum* ***é frase usada por vários pesquisadores para aludir ao caráter fluído e contínuo da realidade natural e de suas variações. Charles Darwin a utiliza em algumas partes de "A Origem das Espécies".*** Cf. DARWIN, Charles. **The origin os species by means of natural selection;** or the preservation of favoured races in the struggle for life. 6.ed. The Project Gutemberg Ebook, 2009, Cap. VII.

como a incerteza quanto à quantidade de fios de cabelo que uma pessoa precisa ter, ou não ter, para ser rotulada de careca, não impede de se reconhecer que, atualmente, pessoas como Alexandre de Moraes, Jeff Bezos ou Vin Diesel o são. E um exemplo claro de transposição dessa fronteira se dá quando a Constituição prevê expressamente que a alíquota pode ser fixada por decreto em determinadas hipóteses. Nesses casos específicos, a autorização constitucional viabiliza essa prática, deixando claro que, fora dessas hipóteses, o regulamento não pode estabelecer alíquotas. O artigo 97 do CTN, autorizado pelo artigo 146 da Constituição, reforça essa limitação ao determinar que a fixação de alíquotas deve ocorrer por lei.

Nessa ordem de ideias, admitir que um regulamento pudesse definir alíquotas de forma ampla esvaziaria completamente o parágrafo primeiro do artigo 153 da Constituição, tornando-o inócuo. Esse limite é fundamental para preservar o princípio da legalidade e impedir que a tributação ocorra sem amparo legislativo adequado.

Recente desrespeito a essa fronteira pode ser observado na Lei Complementar 214/2025, que trata do IVA dual. As normas dessa Lei Complementar que conferem a atos infralegais a possibilidade de fixação de alíquotas para combustíveis e para o setor financeiro são manifestamente inconstitucionais (LC 214/2025, art. 174, III e art. 233, §6.º). Esse é um exemplo clássico de *legalidade insuficiente*, em que o grau de detalhamento exigido pela Constituição não foi respeitado. Não há sentidos possíveis para as palavras empregadas na construção das normas constitucionais pertinentes ao tema que o admitam.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal também tem enfrentado essa questão, da legalidade insuficiente, nem sempre de forma coerente. No julgamento sobre a alteração de alíquotas de PIS e COFINS por atos infralegais (RE 1.043.313 e da ADI 5.277), o STF admitiu uma interpretação excessivamente flexível da legalidade suficiente, permitindo que aspectos fundamentais da tributação fossem delegados ao regulamento. Esse precedente comprometeu a previsibilidade e a segurança jurídica, ao permitir um esvaziamento da exigência de lei formal na disciplina de tributos relevantes.

No entanto, há sinais, conquanto tímidos ainda, de uma correção de rumo. Ou pelo menos de uma preocupação com ela. No julgamento da ADI 7.716, o STF reconheceu a necessidade de uma interpretação cuidadosa da legalidade suficiente, evitando que seja usada como verniz para delegações normativas desnecessárias e inadmissíveis. Trata-se de ADI movida contra a lei do Estado do Ceará que delega ao regulamento o trato de diversas matérias (Lei Estadual 18.665/2023, do Ceará), e que teve sua constitucionalidade defendida pelas autoridades a tanto encarregadas com a invocação - veja-se o perigo de entender-se mal a tese – de que estaria atendida pelo menos uma legalidade suficiente.

Pontuando os limites da "suficiência", constou do voto do eminente Ministro Cristiano Zanin:

> Não se olvida que, em relação ao princípio da legalidade, a jurisprudência desta Suprema Corte tem se orientado pela exigência de uma legalidade suficiente, em contraponto a uma legalidade tributária estrita, de modo que se admite que o legislador, definindo critérios e balizas suficientes relativas aos elementos essenciais da obrigação tributária, delegue ao Poder Executivo a possibilidade de complementar o texto legal a fim de adaptá-lo às complexidades da realidade sempre dinâmica.
> (...)
> No caso vertente, todavia, o caput do artigo 64 impugnado não se limita a delegar ao Poder Executivo estadual a simples complementação de aspectos não essenciais do benefício fiscal relativo à apuração pela carga líquida.
> O dispositivo transfere ao Poder Executivo a discricionariedade de implantar ou não o benefício fiscal, o que a meu ver viola o artigo 150, § 6º, da Constituição Federal, que determina que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica.
> Quanto aos artigos 70, 100, 101, 102 e 148, da Lei Estadual 18.665/2023, não se verifica indevida delegação legislativa. Os dispositivos atacados estabelecem o seguinte:
>
> 'Art. 70. A critério do Fisco, o ICMS devido por contribuintes de pequeno porte cujo volume ou modalidade de negócios aconselhe tratamento tributário simplificado, poderá ser adotada forma diversa de apuração, conforme o disposto em regulamento.
> § 1º Na hipótese do caput deste artigo, verificada no final do período qualquer diferença entre o ICMS devido e o calculado, esta será:
> I - quando desfavorável ao contribuinte, recolhida na forma regulamentar, sem acréscimo de multa;
> II - quando favorável ao contribuinte:
> a) compensada para o período seguinte;
> b) restituída no caso de encerramento de atividade.
> § 2º A forma de apuração a que se refere o caput poderá ser efetuada inclusive por regime de estimativa, em que sejam determinados valores fixos de recolhimento, mediante a utilização da Unidade Fiscal de Referência do Estado do Ceará - UFIRCE.
> § 3º Para enquadramento no regime de que trata este artigo e fixação do valor a ser pago em determinado período poderão ser observados os seguintes critérios, além de outros previstos na legislação:
> I - estabelecimento de funcionamento provisório;
> II - contribuinte de rudimentar organização;
> III - operações realizadas por estabelecimento cuja natureza ou condições em que se realizar o negócio torne impraticável a emissão de documentos fiscais;
> IV - contribuinte cuja espécie, modalidade ou volume de negócios ou atividades aconselhem tratamento fiscal específico.

> Art. 100. Sem prejuízo de outras hipóteses previstas na legislação, em casos peculiares e objetivando facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, a pedido do contribuinte, a SEFAZ poderá emitir Regime Especial de Tributação - RET.
> Parágrafo único. Regime Especial de Tributação, para efeito deste Capítulo, é o que se caracteriza por qualquer tratamento diferenciado em relação às regras gerais de exigência do ICMS e de cumprimento das obrigações acessórias, sem que dele resulte desoneração da carga tributária.
> Art. 101. O RET será concedido:
> I - por meio da celebração de acordo entre a SEFAZ e o representante legal da empresa;
> II - com base no que se dispuser em regulamento, quando a situação peculiar abranger vários contribuintes ou responsáveis.
> § 1º Fica proibida qualquer concessão de RET por meio de instrumento diverso dos indicados neste artigo.
> § 2º O RET concedido na forma do inciso I do caput deste artigo poderá ser revogado a qualquer tempo e rescindido isoladamente ou por ambas as partes.
> § 3º Incorrerá em crime de responsabilidade o Secretário da Fazenda que celebrar RET que resulte em desoneração de carga tributária, sem prejuízo de outras cominações legais.
> § 4º A autorização relativa à concessão ou renovação dos efeitos de RET poderá ser:
> I - delegada pelo Secretário da Fazenda para autoridades da Administração Tributária;
> II - efetuada automaticamente e periodicamente, observados os prazos de vigência e os procedimentos de controle dispostos na legislação.
> Art. 102. Incumbe às autoridades fiscais, atendendo às conveniências da Administração Fazendária, propor ao Secretário da Fazenda a reformulação ou revogação de RET concedido.'
>
> Nota-se que os dispositivos tratam apenas de métodos alternativos e simplificados de apuração do imposto devido (art. 70) e Regime Especial de Tributação (arts. 100 a 102), medidas que, pelo teor do texto legal, não implicam ou aprovam a modificação de aspectos essenciais da obrigação tributária principal sujeitos à reserva de lei, como fato gerador, contribuintes ou base de cálculo; não aumentam tributo e nem concedem isenção ou benefício fiscal."

O voto foi acertado ao, em sua parte inicial, afastar o argumento da legalidade suficiente como justificativa para a (in)constitucionalidade de artigos que delegavam temas como diferimento, substituição tributária e antecipação tributária para o regulamento. E explicou, com muita propriedade, os motivos disto. Entretanto, com todo o respeito, talvez pela falta de transparência (da lei e de quem defendeu sua validade), talvez o Ministro tenham sido induzido a erro, e por isso ele e os demais da Corte deixaram de declarar inconstitucionais, por

iguais fundamentos, outros artigos da mesma lei estadual que permitem a criação de um verdadeiro "simples estadual", e outros que, pior, permitem ao Executivo criar regimes especiais de tributação, os quais *envolvem a modificação caso a caso de base de cálculo, de alíquota, de momento de incidência e de regime de creditamento.* Tudo o que o voto tinha acabado de afirmar indelegável. São especialmente os art. 100 a 102 da Lei Estadual Cearense 18.665/2023, acima transcritos no trecho do voto reproduzido, proferido na ADI 7.616/CE.

Aspectos essenciais da relação tributária, que podem mudar inteiramente todos os seus elementos. E, pior, por setor da economia, *ou individualmente,* a cada contribuinte, mediante requerimento, a ser negociado em cada caso com o Executivo. Talvez induzido a erro pelas informações prestadas pelas autoridades responsáveis pela defesa do texto legal na ADI, o STF entendeu que não haveria, aí, alteração de aspectos materiais da regra de tributação, apenas porque o texto legal afirma, de modo meramente retórico (porque é impossível aferir em concreto) que não deve haver alteração da carga. Entretanto, com ou sem alteração do ônus (o que, repita-se, é impossível de determinar na prática), sabe-se que tais regimes especiais implicam alíquotas, bases de cálculo, sistemáticas de creditamento e momentos de incidência diversos dos previstos em lei. Ou, como a própria lei reconhece, *"qualquer tratamento diferenciado em relação às regras gerais de exigência do ICMS",* a ser pactuado individualmente por agentes da Fazenda com cada contribuinte.

Provocado pelos declaratórios apresentados diante de tal contradição, talvez o Supremo Tribunal Federal afirme, neste caso, uma vez ciente da natureza do "regime especial" que até então talvez lhe estivesse pouco transparente, que a legalidade, também neste caso, não é suficiente. Fica a advertência de que a tese da legalidade suficiente, como outras que abrem flancos pelos quais o poder de tributar se pode infiltrar e se expandir, embora correta, fornece verniz de juridicidade para possíveis abusos, devendo, por isso, ser vista com muita cautela. Cabe à doutrina debruçar-se sobre ela, e não ignorá-la, razão pela qual, também neste ponto, o pensamento de Marco Aurélio Greco é digno de aplauso.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A tese da legalidade suficiente, como tantas ideias inovadoras, pode ser mal compreendida e mal aplicada. Mas esse risco, por si só, não justifica ignorá-la. Ao contrário, torna ainda mais urgente seu estudo, para que se compreendam devidamente seus limites e se evite que uma ideia concebida para garantir segurança jurídica seja usada para destruí-la.

A advertência se faz necessária porque, como visto, a legalidade suficiente tem sido invocada, por vezes, para justificar uma legalidade que não é suficiente,

e que não apenas não assegura a previsibilidade e a estabilidade nas relações jurídicas, mas contribui para sua erosão.

Porém, ao invés de abandonar a ideia, o caminho mais adequado é compreendê-la corretamente e aplicá-la com responsabilidade. Compreender os limites da legalidade suficiente e distinguir seu uso adequado de sua deturpação é uma tarefa essencial para a doutrina jurídica contemporânea. Marco Aurelio Greco, com seu pensamento sofisticado e atento à complexidade do Direito Tributário, percebeu isso antes de muitos.

REFERÊNCIAS

ARISTÓTELES, **A História dos Animais – Livros VII a X**. Lisboa: Imprensa Nacional, [588b], Livro VIII, 2008.

ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 277-294.

DARWIN, Charles. **The origin os species by means of natural selection;** or the preservation of favoured races in the struggle for life. 6.ed. The Project Gutemberg Ebook, 2009, Cap. VII.

DEEMTER, Kees van. **Not exactly**: in praise of vagueness. Oxford: Oxford University Press, 2010.

ECO, Umberto. **Os limites da interpretação**. Tradução de Pérola de Carvalho. São Paulo: Perspectiva, 2015.

FELTES, Heloísa Pedroso de Moraes. **Semântica Cognitiva:** ilhas, pontes e teias. Porto Alegre: EdiPUCRS, 2007.

GRECO, Marco Aurelio. **Contribuições (Uma figura "sui generis").** São Paulo: Dialética, 2000.

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

KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. **Competência regulamentar em matéria tributária**. Belo Horizonte: Forum, 2019.

KUHN, Thomas. **A estrutura das revoluções científicas**. Tradução Beatriz Viana Boeira e Nelson Boeira. 5.ed. São Paulo: perspectiva, 1998.

RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.). **Legalidade e tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ROCHA, Sergio André. A deslegalização no Direito Tributário brasileiro. In. RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.). **Legalidade e tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 219-259.

SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e Regras: Mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**, n.º 1, janeiro/junho 2003, Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais. **Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro, n. 58, p. 193-219, 2004.

WARD, Glenn. **Postmodernism**. London: Hodder & Stoughton, 2003.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: RT, 1978.

Capítulo 12

Capacidade Contributiva na Obra Planejamento Tributário de Marco Aurélio Greco e a sua Aplicação no Âmbito do CARF

I Jen Huang

1. INTRODUÇÃO[1]

É inegável que o Professor Marco Aurélio Greco é um dos grandes expoentes da doutrina nacional em matéria tributária e suas obras possuem relevante contribuição para o estudo do Direito.

Dentre os diversos temas tratados pelo Professor, releva ressaltar o estudo da capacidade contributiva, não apenas pela importância do tema, o qual o Professor apresenta reflexões na obra *Planejamento Tributário*[2] - uma das mais impactantes para o Direito Tributário, mas por ainda ser um assunto atual que assume destaque na sociedade contemporânea.

É o que se observa quanto às reflexões sobre as alterações advindas da reforma tributária (por meio da Emenda Constitucional nº 132/2023), com a inserção da justiça tributária no texto constitucional e a sua avaliação sob a perspectiva da distribuição da carga tributária segundo a capacidade contributiva.[3]

Importante observar que a obra *Planejamento Tributário* de Marco Aurélio Greco teve a primeira edição publicada em 2004, mas o seu teor continua na ordem do dia, provocando debates sobre os limites do planejamento tributário legítimo, principalmente dada à ausência de um ponto de equilíbrio, além da falta da precisa definição dos preceitos, o que poderia conferir maior

---

1 Artigo fruto do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Disciplina de Tópicos Especiais do Direito Tributário, lecionada pelo Professor Sergio André Rocha.

2 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quatier Latin, 2019.

3 GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do sistema tributário após a EC. n. 132. Revista direito tributário atual, v. 56, São Paulo: Noeses, 2024, p. 770.

previsibilidade e permitir antecipar os critérios relacionados aos elementos envolvidos.

Na esfera contenciosa são relevantes as discussões sobre o tema, sendo de notório conhecimento que inúmeras discussões que envolvem o planejamento tributário, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), somam valores expressivos.[4]

Em vista às importantes contribuições do Professor Marco Aurélio Greco, o presente artigo objetiva analisar, ainda que de forma sintética em breves linhas, a capacidade contributiva contida na obra *Planejamento Tributária*, destacando também reflexões da capacidade contributiva contida nas demais obras do Professor.

O trabalho igualmente objetivará demonstrar o desenvolvimento da sua aplicabilidade pelos operadores do direito, tomando por base as discussões na esfera administrativa, proferidas no âmbito de atuação do CARF.

Do cenário desenvolvido, busca-se, ao final, delinear as conclusões sobre de que forma a capacidade contributiva, na obra *Planejamento Tributária* de Marco Aurélio Grecco, tem sido aplicada nas decisões administrativas sobre o tema.

2. A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SOB A ÓTICA DE MARCO AURÉLIO GRECO

A tributação é informada pelo princípio da capacidade contributiva, conforme previsão expressa no artigo 145, §1º[5], da Constituição de 1988. Referido texto constitucional foi objeto de estudo, não apenas do Professor Marco Aurélio Greco, como por diversos outros autores.

Ricardo Lobo Torres destaca que a construção da conceituação da capacidade contributiva é "extremamente árdua", por estar estritamente relacionada à ideia de justiça, legitimada pela igualdade, temáticas essas que possuem grande resistência para a sua clara compreensão.[6]

---

4 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quatier Latin, 2019, p. 17.

5 BRASIL. Constituição Federal da República do Brasil de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 de jul. de 2024. "Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
I - impostos;
II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.
§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (...)"

6 TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar. - Título III, Capítulo III, Seção II, 1 a 6.3; e 7.3, p. 302.

Já Pedro Herrera Molina defende que a capacidade contributiva deve ser diferenciada quanto às condições pessoais e econômicas, tendo como critério a exigência do imposto sobre a riqueza disponível, assim como considerando a observância ao princípio da progressividade.[7]

Sob o enfoque conceitual, o Professor Marco Aurélio Greco destaca ser praticamente impossível a sua definição técnica, pois suporia uma classificação apoiada na identificação de gênero próximo a qual pertenceria e a sua diferença específica das demais figuras. Assim, é preferível trabalhar com o aspecto conceitual, por corresponder à formulação mental de um perfil, um desenho da figura.[8]

Nesse sentido, o Professor afirma que, apesar de parecer óbvio que a capacidade contributiva se refere à aptidão do indivíduo contribuir para o financiamento do Estado, em uma avaliação mais profunda, tal assertiva demonstra-se não tão óbvia, considerando a necessidade de dimensionar o quanto cada contribuinte suportaria.[9]

No tocante ao conteúdo, diante da impossibilidade de o legislador identificar a capacidade contributiva de forma individualizada, acaba por apresentar hipóteses em que a revelam, que é justamente o que se verifica no fato gerador dos impostos. Isso não significa que os demais tributos também não se subordinem à capacidade contributiva.[10]

Ao analisar a capacidade contributiva como fundamento dos impostos[11], o Professor assevera que, para ser adequadamente alcançada pelo imposto, deve contemplar três características:

a) ser real, no sentido de haver a manifestação real da capacidade contributiva e não apenas aparente;
b) ser atual e relacionar à manifestação que ocorre na vigência atual da lei tributária, o que afasta manifestações que decorram de legislações passadas;

---

7 Defende Pedro Herrera Molina: "El contenido del derecho a contribuir según la capacidade económica puede estructurarse em tres "momentos": determinación de la capacidade económica objetiva, de la capacidade subjetiva, y de la intensidade del gravamen." (HERRERA MOLINA, Pedro M. Capacidad econômica y sistema fiscal – análisis del ordenamiento español a la luz del derecho aléman. Barcelona: Marcial Pons, 1998, p. 143.)

8 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quatier Latin, 2019, p. 333.

9 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quatier Latin, 2019, p. 334.

10 RIBEIRO, Ricardo Lodi. A capacidade contributiva como manifestação da justiça fiscal no Estado Social e Democrático de Direito. *In* GOMES, Marcus Lívio e QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; (org.). Tributação, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento. Rio de Janeiro: GZ Editora. 2014. P. 18.

11 GRECO, Marco Aurélio. "Solidariedade Social e Tributação." In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano SEABRA de (Og.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 180.

c) deve ser própria, de modo que a manifestação de capacidade contributiva esteja vinculada a elemento patrimonial ou de consumo que diga respeito ao contribuinte do imposto.

Ademais, como a capacidade contributiva assume relevância por ser princípio constitucionalmente previsto, consagra uma diretriz positiva a ser seguida, sendo um valor a ser observado pelo ordenamento jurídico[12], não se restringindo apenas ao montante a pagar, mas também se relaciona à capacidade de contribuir para o rateio das despesas públicas, como meio para almejar uma sociedade mais justa e solidária[13], aspecto esse que também é constitucionalmente previsto no artigo 3, I.[14]

Com efeito, o Professor sustenta que, considerando a previsão constitucional da capacidade contributiva como princípio geral que norteia o sistema tributário, assume eficácia positiva, sendo nítido que resta superada a dogma do efeito negativo, na qual a norma programática é vista como mera recomendação que apenas inibe dispositivos que a contrariem.[15]

Nesse sentido, no §1º do artigo 145 da Constituição Federal de 1988, a expressão "Sempre que possível" que inicia a redação constitucional deve ser interpretada sob o "ângulo positivo", dando o sentido de que "só quando não for possível é que pode deixar de ser atendido o princípio da capacidade contributiva", valendo-se, assim, da interpretação do "sempre que possível" forte, de modo que a interpretação e aplicação da lei sempre deverão observar o princípio da capacidade contributiva.[16]

Essa visão adotada pelo Professor tem sido objeto de crítica por alguns autores por entenderem tratar-se de distorção da função da capacidade contributiva.[17] Sobre o tema, Alberto Xavier defende que a capacidade contributiva desempenha função negativa, pois veda o legislador de tributar em descompasso com a capacidade contributiva.[18]

No entanto, a posição do Professor Marco Aurélio Greco não implica na prevalência absoluta da capacidade contributiva, com a cobrança deliberada

---

12 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quatier Latin, 2019, p. 319.

13 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quatier Latin, 2019, p. 217.

14 BRASIL. Constituição Federal da República do Brasil de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 de jul. de 2024. "Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; (...)."

15 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quatier Latin, 2019, p. 347.

16 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quatier Latin, 2019, p. 344.

17 ROCHA, Sérgio André. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2019. p.108.

18 XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 129.

de tributo desprovido de respaldo legal. Isso porque a legalidade e a capacidade contributiva coexistem[19], não se tratando de prevalência de um sobre o outro, posto que a capacidade contributiva "ilumina o tipo previsto na lei; que esta será irrigada pela interpretação com os olhos da capacidade contributiva, mas sem que isto signifique atropelar a lei ou o tipo nela previsto".[20]

A impossibilidade do predomínio absoluto da capacidade contributiva é reforçada pelo Professor, ao afirmar que a elisão tributária envolve os valores do princípio da capacidade contributiva e a livre iniciativa, sendo que não se trata de prevalência de um valor sobre o outro, mas sim de "compô-los de forma equilibrada de modo a encontrar, em cada caso concreto, seu ponto de equilíbrio".[21]

3. ASPECTOS RELEVANTES HISTÓRICOS E O RESGATE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

A história da constitucionalização do princípio da capacidade contributiva é muito rica, sendo importante registrar que, no Brasil, houve a sua inclusão no artigo 202[22] da Constituição de 1946. No referido período, houve a produção de textos e surgimento de obras como *Limitações constitucionais ao poder de tributar* de Aliomar Baleeiro e Compêndio de legislação tributária de Rubens Gomes de Souza, que analisavam a estruturação do Direito Tributário como conjunto sistematizado. [23]

A Constituição de 1967/ 69 era omissa quanto ao princípio da capacidade contributiva. Nessa época prevalecia a interpretação da aplicação do Direito Tributário de forma objetiva, não havendo que se falar em variáveis não objetivos. Referida perspectiva levou à supressão da capacidade contributiva, por não se tratar de técnica de tributação, mas por se vincular ao contexto socioeconômico da pessoa.[24]

Nesse cenário, parcela da doutrina positivista minimizou a importância do princípio da capacidade contributiva, enquanto outra parte da doutrina viu com clareza que a existência do princípio independe de proclamação

---

19 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quatier Latin, 2019, p. 81.

20 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quatier Latin, 2019, p. 350.

21 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quatier Latin, 2019, p. 582.

22 BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946). Disponível em https://www.planalto.gov.br/cciviL_03////Constituicao/Constituicao46.htm. Acesso em: 16 de set. de 2024. "Art 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte."

23 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quatier Latin, 2019, p.70.

24 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quatier Latin, 2019, p.71.

expressa e a tributação deve seguir segundo a capacidade contributiva[25], eis que permanecia como desdobramento do princípio da igualdade.[26]

A Constituição de 1988 estabelece a capacidade contributiva no artigo 145, §1º[27], assumindo, assim, verdadeiro princípio que norteia o sistema tributário e, por relacionar-se à estrutura do sistema, deve ser observado antes mesmo da igualdade, na medida em que o ordenamento tributário deve se estruturar em consonância com a capacidade contributiva e, posteriormente, os impostos instituídos deve atender a igualdade. [28]

Observa-se, assim, que a igualdade, que é um dos elementos básicos do ordenamento jurídico, é indissociável ao princípio da capacidade produtiva, devendo o princípio ser observado quando da aplicação da igualdade perante a lei como também da igualdade na aplicação da lei.[29]

Note-se que, no Brasil tiveram Constituições omissas quanto à capacidade contributiva assim como outras que a mencionam de forma expressa. De todo modo, pela experiência doutrinária brasileira sobre o tema, a capacidade contributiva é constante foco de preocupação, independente da sua expressa previsão constitucional. Ainda que seja de difícil conceituação, não se pode ignorar a sua existência e buscar delimitar os critérios para a sua aplicação.[30]

O Professor destaca que a capacidade contributiva foi reintroduzida na Constituição Federal de 1988, por ser a "expressão da variável social", considerando que o Direito Tributário não se restringe apenas a variáveis de cunho objetivo. Há modificação que vai além da alteração formal da redação, o que leva ao confronto do formalismo fiscal que prestigia valores protetivos do Estado de Direito como a legalidade e tipicidade, com o realismo fiscal que consagra valores sociais, como a isonomia, solidariedade e capacidade contributiva.[31]

4. A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NAS FASES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

No debate do planejamento tributário, o Professor Marco Aurélio Greco identifica três fases que possuem o foco em diferentes questões jurídicas a

---

25 TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar. - Título III, Capítulo III, Seção II, 1 a 6.3; e 7.3, p. 302.

26 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quatier Latin, 2019, p. 335.

27 Constituição Federal de 1988, art. 145, §1º: "§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."

28 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quatier Latin, 2019, p. 336.

29 GOMES, Marcus Lívio. *A interpretação da legislação tributária– Instrumentos para a unificação de critério administrativo em matéria tributária*. São Paulo, Quartier Latin, 2010, p. 51.

30 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quatier Latin, 2019, p. 336.

31 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quatier Latin, 2019, p. 76 - 77.

serem enfrentadas, para poder indicar os limites da liberdade do contribuinte, sendo elas:[32]

i) primeira fase denominada de "liberdade salvo simulação", que tem como discussão principal a liberdade de agir por meio de atos lícitos, salvo a simulação definida no Direito Civil;
ii) segunda fase que se refere à "liberdade salvo patologias dos negócios jurídicos", que seriam a fraude à lei, abuso de direito e de formas;
iii) terceira fase que trata da "liberdade com capacidade contributiva" em que a liberdade de agir é conjugada com a solidariedade social relacionada à capacidade contributiva.

A despeito da utilização do termo "fase", não se pressupõe haver ordem cronológica e consecutiva ou evolução doutrinária, pois se referem a posições teóricas que convivem entre si de forma histórica. No âmbito administrativo, denota-se predomínio de debate teórico relacionado à segunda fase, já na esfera judicial, não há uma visão teórica definida nas discussões sobre a matéria, sendo escasso o debate, seja na doutrina quanto ou nas decisões, sobre a terceira fase identificada pelo Professor.[33]

Não se objetiva no presente trabalho realizar a análise das "fases" identificadas no debate do planejamento tributário apresentadas pelo Professor Marco Aurélio Greco, o que, dada a riqueza de informações e detalhes, mereceria um estudo em separado e específico sobre o tema, mas se busca apresentar a visão do autor sobre a capacidade contributiva nas fases do planejamento tributário.

Das fases acima elencadas, é inegável a prevalência do estudo da capacidade contributiva na terceira fase que é da "liberdade com capacidade contributiva"; contudo o Professor pontua que a capacidade contributiva aparece como critério de interpretação na segunda fase, muito embora não exerça a relevância como na Terceira Fase.

Isso se observa quando o Professor analisa a figura do abuso de direito (Capítulo IX), que pode ser desconsiderada com respaldo na solidariedade e na capacidade contributiva, sendo que essa última não se trata apenas da dimensão do montante a pagar, mas também à aptidão de participar no rateio das despesas públicas, sendo instrumento para almejar uma sociedade mais justa e solidária.[34]

O Professor Marco Aurélio Greco destaca, ainda, que a capacidade contributiva a ser observada não se trata apenas de desdobramento da igualdade

---

32 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quatier Latin, 2019, p. 141.

33 ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 45-46.

34 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quatier Latin, 2019, p. 217.

tributária, posto que a sua expressa reinclusão na Constituição Federal de 1988 a consagra como verdadeiro princípio do sistema tributário[35], tema esse que que ganha protagonismo, sobretudo a identificação da capacidade contributiva positiva no debate do planejamento tributário da terceira fase, mas não se pode olvidar a presença da capacidade como critério de interpretação já na segunda fase.

É na terceira fase do debate sobre o planejamento tributário que o Professor destaca os aspectos da interpretação do princípio da capacidade contributiva e o seu alcance, na medida em que afirma que se trata da fase em que se observar a capacidade contributiva que, por ser princípio constitucional tributário, deve ser conjugado com a liberdade.

Para o Professor Marco Aurélio Greco, ainda que os atos praticados pelos contribuintes sejam válidos, lícitos e "nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva,"[36]

Nessa fase o Professor traz a sua visão da capacidade contributiva sob o enfoque da sua eficácia positiva e a superação do dogma do efeito negativo da norma programática. Ademais, destaca que a redação contida no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal de 1988 apresenta a utilização da interpretação do "sempre que possível" no sentido forte, "colocando-se a tônica no 'sempre' e não no 'possível'. *Sempre* que for possível, atenda-se à capacidade contributiva."[37]

Cumpre destacar que o princípio da capacidade contributiva se dirige ao legislador, que faz nascer o tributo, assim como ao aplicador, por servir de critério para a interpretação normativa, eis que o "princípio passa a ter o papel de iluminar a interpretação, enriquecê-la, de modo a assegurar a maior eficácia possível aos preceitos existentes. Desta perspectiva, a capacidade contributiva passa a ter uma eficácia positiva na aplicação do ordenamento."[38]

A despeito da relevância assumida pela capacidade contributiva, Marco Aurélio Greco defende a impossibilidade de tributo sem previsão legal, devendo a legalidade ser observada e coexistir com a capacidade contributiva, ressaltando a composição equilibrada entre os valores existentes no caso concreto.

O Professor conclui o estudo específico da capacidade contributiva destacando o seu novo perfil, segundo a realidade atual com a adoção de critérios de rateio distintos da renda, assim como considerando o cenário do Estado Democrático de Direito em que o fundamento para a cobrança de impostos

35 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quatier Latin, 2019, p. 232.
36 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quatier Latin, 2019, p. 325.
37 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quatier Latin, 2019, p. 344.
38 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quatier Latin, 2019, p. 345.

decorre não da capacidade contributiva, mas encontra fundamento na solidariedade social, prevista no artigo 3 da Constituição Federal de 1988.[39]

Vale ressaltar que o Professor traz o enfoque da solidariedade social em outras oportunidades, como se verifica no artigo *Do Poder à Função Tributária,* no qual destaca que a função de tributar do Estado, que tem como consequências o interesse arrecadatório e o poder de fiscalizar, são "interesse secundário", eis que deve ser atingido os objetivos constitucionais de interesse primário como a solidariedade social.[40]

Igualmente essa posição já podia ser observada em sua obra *Contribuições (uma figura "sui generis")*, ao destacar que o papel da doutrina é identificar o ponto de equilíbrio, com a ponderação dos interesses do fisco e contribuintes, em que a interpretação da legislação deve considerar, dentre os diversos dispositivos, o artigo 145 da Constituição Federal de 1988 que traz a previsão da capacidade contributiva, devendo ser conjugado com os demais princípios o objetivo maior da solidariedade social, do Estado Democrático de Direito.[41]

Outro aspecto que se presencia nas reflexões sobre a capacidade contributiva é a relevante influência que a doutrina italiana exerce e nos estudos do Professor Marco Aurélio Greco, que se observa quando é indicada a possibilidade de adotar índices de riqueza distintas das tradicionais como índice relacionado a aspecto social[42], como números de "likes" realizados nas redes sociais.[43]

Vale destacar a atualidade de tal temática, na medida em que o Professor destaca que o princípio da justiça tributária incluído pela Emenda Constitucional nº 132/2023 "estabelece um horizonte em que a carga tributária seja distribuída de forma justa, em linha com o princípio da capacidade contributiva e fundamentado na ideia de solidariedade social".[44]

---

39 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quatier Latin, 2019, p. 360-361.

40 GRECO, Marco Aurélio. Do Poder à Função Tributária. *In* FEERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2* – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 175.

41 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: (uma figura "sui generis")*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 50.

42 "Il compito dei cultori del diritto tributário è, semmai, quello di rassicurare lo Stato sul fatto che, se lo richiede la situazione econnomica e finanziaria e ne sussistono le condizioni politiche, esso avrebbe la possibilità di garantire - in aggiunta alle politiche della spesa - una maggiore "mobilità" degli assetti sociali, scegliendo quali presupposti d'imposta anche *new properties* diverse dagli indici di ricchezza tradizionale; alla condizione, beninteso, che esse siano ragionevoli, abbiano la caracteristica di essere oggettivamente rilevabili, socialmente rilevanti e di esprimire i sudetti vantaggi economicamente misurabili." GALLO, Franco. *Nuove espressioni di capacità contributiva*. RassTrib n. 4/2015, 771-784. Disponível em: https://www.salviniesoci.it/pubblicazioni/nuove-espressioni-di-capacita-contributiva/. Acesso em: 18 set. 2024.

43 GRECO, Marco Aurélio *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quatier Latin, 2019, p. 361.

44 GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do sistema tributário após a EC. n. 132. *Revista direito tributário atual*, v. 56, São Paulo: Noeses, 2024, p. 772.

Note-se que as ideias desenvolvidas pelo Professor não guardam origem no viés político, mas sim na busca pelo equilíbrio entre os valores e princípios na legislação tributária, destacando o papel da cidadania fiscal atrelada à capacidade contributiva, o que aproxima o Estado e os cidadãos.[45]

5. PRECEDENTES DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Embora a obra *Planejamento Tributário* seja referência sobre o tema, apresentando novos contornos para o debate do planejamento tributário notadamente quanto à capacidade contributiva, não se presencia a avaliação desse critério na aplicação prática, sobretudo nas discussões que envolvem auto de infração. Isso porque ainda se predomina a análise sob a perspectiva da simulação, fraude à lei, abuso de direito e de formas, que são patologias indicados na Segunda Fase, do Professor Marco Aurélio Greco.[46]

Tal cenário pode ser observado nos precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em julgados mais antigos, à exemplo do acórdão nº 2202-003.135, proferido na sessão de julgamento de 28 de janeiro de 2016, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário do contribuinte e se destacou o entendimento de que " Reconhece-se a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação e outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei, conforme ensina Marco Aurélio Greco".[47]

Esse posicionamento também se observa nos julgados mais recentes realizados no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como por exemplo no acórdão nº 1301-007.408[48], proferido na sessão de julgamento de 14 de agosto de 2024, no qual foi negado provimento aos recursos de ofício e voluntário, o qual teve a análise centrada na "conduta abusiva quando se verifica que a celebração de contrato formal de compra e venda de companhia", em que se aborda questões jurídicas como abuso de direito e abuso de forma e não se observa efetivo discussões sob a ótica da capacidade contributiva.

Depreende-se, portanto, a prevalência de análise de elementos relacionadas à Segunda Fase do Professor Marco Aurélio Greco, nos julgados de

---

45 ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 27.

46 ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 112.

47 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Acórdão nº 2202-003.135, Conselheiro Relator Marcio Henrique Sales Parada, julgado em 28de jan. 2016.

48 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Acórdão nº 1301-007.408, Conselheiro Relator Iagaro Jung Martins, julgado em 14 de ago. 2024.

planejamento tributário realizados no âmbito do Conselho Administrativo Fiscal, de modo que a avaliação sob a ótica da capacidade contributiva ainda não é uma realidade, na prática dos operadores do Direito.

6. CONCLUSÃO

A capacidade contributiva assume relevância por ser princípio constitucionalmente previsto, aspecto esse que é adicionada e ganha protagonismo na Terceira Fase do debate do planejamento tributário, sendo ela uma diretriz positiva a ser seguida e a ser observado pelo ordenamento jurídico que não se limita a vincular ao montante a pagar, mas também se relaciona à capacidade de contribuir para o rateio das despesas públicas, como meio para almejar uma sociedade mais justa e solidária, consagrado na Constituição de 1988, no artigo 3, I.

Ao adotar a posição de que a capacidade contributiva desempenha função positiva não implica na cobrança deliberada de tributo desprovido de respaldo legal, não se tratando de prevalência da legalidade ou da capacidade contributiva, ambas coexistem, de modo que a capacidade tributária ilumina o tipo previsto na lei.

O Professor destaca também o novo perfil da capacidade contributiva, considerando a realidade atual e o Estado Democrático de Direito, no sentido de possibilidade de adotar índices de riqueza distintas das tradicionais como índice relacionado a aspecto social, de modo que o fundamento para a cobrança de impostos decorre não da capacidade contributiva, mas encontra fundamento na solidariedade social, prevista no artigo 3 da Constituição Federal de 1988. Trata-se de observância do cenário da sociedade atual; todavia, o Professor não objetiva refletir uma posição ideológico-política, mas busca-se o equilíbrio entre os valores e princípios na legislação tributária.

Sob o enfoque prático, denota-se que a análise do requisito do princípio da capacidade contributiva não é utilizada pelos aplicadores do Direito, na avaliação da desconsideração ou qualificação dos atos ou negócios jurídicos dos contribuintes.

Há ainda o predomínio de discussão restrita aos elementos e características da Segunda Fase, de modo que o aprofundamento dos debates da capacidade contributiva, elemento central da Terceira Fase, ainda não é uma realidade prática na aplicação do Direito.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946). Disponível em https://www.planalto.gov.br/cciviL_03////Constituicao/Constituicao46.htm. Acesso em: 16 de set. de 2024.

BRASIL. Constituição Federal da República do Brasil de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 de jul. de 2024.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Acórdão nº 2202-003.135, Conselheiro Relator Marcio Henrique Sales Parada, julgado em 28de jan. 2016.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Acórdão nº 1301-007.408, Conselheiro Relator Iagaro Jung Martins, julgado em 14 de ago. 2024.

GALLO, Franco. *Nuove espressioni di capacità contributiva*. RassTrib n. 4/2015, 771-784. Disponível em: https://www.salviniesoci.it/pubblicazioni/nuove-espressioni-di-capacita-contributiva/. Acesso em: 18 set. 2024.

GOMES, Marcus Lívio. *A interpretação da legislação tributária- Instrumentos para a unificação de critério administrativo em matéria tributária*. São Paulo, Quartier Latin, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: (uma figura "sui generis")*. São Paulo: Dialética, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. "Solidariedade Social e Tributação." In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano SEABRA de (Og.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. Do Poder à Função Tributária. *In* FEERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2* – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quatier Latin, 2019.

GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. Vetores do sistema tributário após a EC. n. 132. Revista direito tributário atual, v. 56, São Paulo: Noeses, 2024.

HERRERA MOLINA, Pedro M. Capacidad econômica y sistema fiscal – análisis del ordenamiento español a la luz del derecho aléman. Barcelona: Marcial Pons, 1998.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A capacidade contributiva como manifestação da justiça fiscal no Estado Social e Democrático de Direito. *In* QUEIROZ, GOMES, Marcus Lívio e Luís Cesar Souza de; (org.). Tributação, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento. Rio de Janeiro: GZ Editora. 2014.

ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar.

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

Capítulo 13

Alguns Apontamentos sobre Poder Tributário, Legalidade, Solidariedade e Visão Funcional do Tributo: Diálogos com Marco Aurélio Greco

Jeferson Teodorovicz
Michell Przepiorka

1. INTRODUÇÃO

Honram-nos os organizadores com o convite para participar desta Festschrift em homenagem ao professor Marco Aurélio Greco, cuja produção bibliográfica é sentida em todo o Direito Tributário. Com uma produção teórica rica e variada, versando desde temas como norma jurídica tributária (denunciando uma faceta formalista a que enfrentou o autor em dado período), interpretação da lei tributária, planejamento tributário, substituição tributária, contribuições sociais e Solidariedade, só para mencionar alguns dos temas recorrentes em sua produção doutrinária, percebemos a importância do homenageado para a doutrina tributária brasileira.

Este artigo tem dois objetivos: primeiro, homenagear o Prof. Marco Aurélio Greco que, por meio de seus celebrados estudos e trajetória acadêmica exemplar, marcou com autonomia de pensamento e muita honestidade científica, a produção jurídica do direito tributário brasileiro; e, segundo, trazer alguns elementos sobre Poder Tributário, legalidade e justificativa da tributação, até desaguar na ideia de função tributária, destacando a visão de Marco Aurélio Greco sobre o tema.

O estudo parte de uma abordagem histórica do poder de tributar, a construção progressiva das limitações constitucionais (seja por meio das Declarações de Direitos ou do Constitucionalismo Moderno) e a influência do Direito Público Europeu e seu impacto na experiência jurídica tributária brasileira, sem deixar de lado a crítica de Marco Aurélio e sua proposição ligada à função tributária.

Assim, interessa ao presente estudo uma de suas contribuições em particular: a relação entre poder de tributar e a função do tributo fundada não apenas na legalidade, mas no dever cívico de solidariedade. É que se pretende explorar a seguir.

Mas, antes disso, apresentaremos algumas linhas biográficas e bibliográficas sobre o ilustre homenageado.

2. A FORMAÇÃO TEÓRICA E SEU IMPACTO NO PENSAMENTO DE MARCO AURÉLIO GRECO

2.1. O Período de Formação na PUC-SP e a Influência de Geraldo Ataliba

Marco Aurélio Greco, nascido em São Paulo, teve uma carreira acadêmica marcada pela influência de grandes nomes do Direito Tributário Brasileiro, especialmente na PUC-SP. Ingressou na Faculdade de Direito da USP em 1967, onde teve como professores Agostinho Alvim no Direito Civil e Celso Antônio Bandeira de Mello no Direito Administrativo. No quarto ano da faculdade, teve aulas de Direito Tributário com Geraldo Ataliba e Bernardo Ribeiro de Moraes, momento que definiu sua trajetória profissional.

Em 1969, iniciou sua experiência docente como monitor do professor Celso Antônio Bandeira de Mello. No ano seguinte, indicado pelo mesmo professor, passou a trabalhar como assistente de Geraldo Ataliba, que iniciava seu escritório em casa. A partir desse momento, Greco aprofundou seu conhecimento em teoria geral do direito, filosofia do direito e direito tributário. Em 1973, Ataliba o convidou para atuar como chefe de Gabinete da Reitoria da PUC-SP.

Com a criação do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito da PUC-SP em 1973, Greco se envolveu diretamente na estruturação do curso, que contava com disciplinas como Teoria Geral do Direito, Filosofia do Direito, Direito Tributário, Administrativo e Constitucional. No período de 1973 a 1974, dedicou-se ao aprofundamento em Teoria Geral do Direito, sob a influência de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, e ao estudo da Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen, que influenciaria significativamente sua produção acadêmica posterior.

Em 1974, publicou seu primeiro livro, *Norma Jurídica Tributária*, fruto de sua dissertação de mestrado, refletindo as influências de Kelsen, Tércio Sampaio e Ataliba. Nesse período, também traduziu, junto com Ataliba, a obra *Conceitos de Direito Tributário*, de Giuliani Fonrouge. Sua busca por maior aprofundamento o levou a estudar na Itália, sob a orientação de Gian Antonio Micheli.

2.2. O Período de estudo na Itália sob orientação de Gian Antonio Micheli e as influências na visão procedimentalista

Durante seu período de estudo na Itália, Marco Aurélio Greco foi orientado por Gian Antonio Micheli, professor de Direito Processual Civil que posteriormente migrou para o Direito Tributário. A linha de pensamento de Micheli era semelhante à de Enrico Allorio, com foco no processo da obrigação tributária, investigando as situações jurídicas subjetivas que impactam a relação tributária.

Ao longo de seu doutorado, Greco teve contato com importantes nomes do Direito Tributário, como Augusto Fantozzi, Franco Gallo, Leonardo Perrone e Andrea Fedele. Sob a orientação de Micheli, seu estudo focou inicialmente na estruturação da obrigação tributária. Micheli sugeriu a Greco leituras sobre licitação pública, obrigações e normas administrativas internas antes de abordar diretamente o lançamento tributário. Ao final, Micheli o incentivou a aplicar esse conhecimento ao Direito Tributário Brasileiro: *"Agora, você já viu as grandes linhas. A da obrigação, a do procedimento e a do ato administrativo. Agora você volta para o seu país e aplica no seu Direito."*[1]

No mesmo período, Greco realizou um curso de aperfeiçoamento em Direito Administrativo na La Sapienza, coordenado por Massimo Severo Giannini, considerado um dos maiores administrativistas da época. A experiência influenciou fortemente sua formação, complementada por uma visita à Alemanha, onde passou vários dias com Tércio Sampaio Ferraz Júnior. Segundo Greco:

> Não preciso dizer que foram dias de conversas filosóficas, em que eu contava o que o curso do Giannini estava tratando, o que o Micheli estava dizendo e ele retrucava que, filosoficamente, tinha tudo a ver com a pragmática e a tópica. Então eu acordei verdadeiramente para a pragmática, depois que fui instigado por um processualista tributarista e um procedimentalista administrativista. Aí juntei os três. Foi quando escrevi minha tese de doutorado; retornei ao Brasil com ela praticamente escrita[2-3-4].

---

1 Este tópico biográfico foi essencialmente baseado e adotou como referencial a entrevista realizada pelo Prof. Sergio André Rocha com o Prof. Marco Aurélio Greco, intitulada "Conversas com Marco Aurélio Greco", em obra que recomendamos fortemente a leitura e que busca homenagear a contribuição de Marco Aurélio Greco a um de seus temas mais caros: o planejamento tributário. ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2019, p. 163-199.

2 ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. Op.cit., p. 169.

3 GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da Tributação e Proce**dimento. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979. (A última edição deste livro foi a seguinte: GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da Tributação: Uma Visão Funcional**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007).

4 Publica, dois anos antes da publicação de sua tese de doutorado, a seguinte obra: GRECO, Marco Aurélio**. Dívidas Fiscais – I – Procedimento Administrativo.** São Paulo: Edições Saraiva, 1977.

Esse período foi decisivo para sua tese de doutorado, que voltou ao Brasil praticamente finalizada.

2.3. O Retorno ao Brasil

Ao retornar ao Brasil, Marco Aurélio Greco ingressou no Doutorado sob orientação de Geraldo Ataliba, mas suas ideias inovadoras o distanciaram progressivamente de seu orientador[5]. Sua banca de doutorado foi composta por Paulo de Barros Carvalho, Alberto Xavier, Souto Maior Borges, Alcides Jorge Costa e Eros Roberto Grau. Ataliba optou por não participar da banca, pois acreditava que orientadores não deveriam avaliar seus alunos.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior retornou ao Brasil no mesmo período e convidou Greco para ser seu assistente na pós-graduação, tornando-se responsável pelos seminários da disciplina. Paralelamente, atuou no escritório de Renan Lotufo e Eduardo Bottallo. Lecionou na Graduação em Direito até 1978, passando, em 1979, a lecionar Teoria Geral do Direito na Pós-Graduação Stricto Sensu da PUC-SP. Sobre esse período, afirmou: *"Montei minha disciplina, na parte expositiva, não mais em cima da teoria da norma, mas da teoria da decisão; e nos seminários, não mais Kelsen e mais alguém, coloquei Bobbio no lugar do Kelsen."* [6]

Não é por acaso que passa a ser o principal difusor da Teoria Funcional, Dinâmica ou Procedimental do Direito Tributário, que apresentou visão distinta frente à tradicional relação jurídica obrigacional no Direito Tributário[7], criticando fundamentalmente o entendimento tradicional de Direito Público (para quem tal concepção estaria em crise), trouxe, como se sabe, visão própria acerca da própria estrutura e funcionamento da relação tributária.

Sob essa perspectiva, não existiria necessariamente uma relação tributária obrigacional, mas um conjunto de atos e procedimentos destinados a harmonizar duas situações jurídicas (Poder de Império e Dever do Contribuinte). Assim, a compreensão da relação tributária como relação procedimental, formada pelo conjunto de procedimentos que levariam à criação, fiscalização, cobrança e arrecadação do tributo, fundamentada no Poder de Império, de um lado, e do Dever do Contribuinte de pagar o imposto, demonstra o reconhecimento do poder de imposição inserto na relação entre Fisco e Contribuinte. Reconhecer a natureza dessa função seria a melhor forma de equilibrar os

---

5 Sobre o assunto também: TEODOROVICZ, Jeferson. **História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin – IBDT, 2017, p. 417-426.

6 ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco.** Op.cit., p. 169.

7 GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da tributação e procedimento**. 1ª. ed. Op.cit.,, p. 06-13. Também: GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário.** São Paulo: Dialética, 2011, p. 11 e ss. A edição mais atual da obra é a seguinte: GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4ª Edição. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

interesses entre contribuinte e Poder Público, o que não seria verdadeiramente proporcionado pela visão tradicional da relação jurídica tributária obrigacional defendida pela doutrina majoritária no campo da relação tributária. Dentre seus representantes europeus, mencione-se Frederico Maffezzoni, Gian Antonio Micheli, Augusto Fantozzi e Eusebio Gonzalez[8].

Marco Aurélio Greco, embora mantendo alinhamentos básicos com a Escola da PUC-SP (a exemplo do normativismo kelseniano, inicialmente aplicado pelo autor)[9], passa a aderir à chamada "Escola Funcionalista" ou "Escola Dinâmica" ou "Procedimentalista" do Direito Tributário[10], que, basicamente, criticava a compreensão da relação tributária pautada em uma estrutura obrigacional (que foi adotada no Brasil inclusive na legislação tributária, conforme se observa no art. 113 do Código Tributário Nacional).

Noutro aspecto, Marco Aurélio Greco enxerga que a tradicional visão (obrigacional) aplicada ao Direito Tributário mantinha o sujeito passivo em clara posição de subserviência e passividade do contribuinte perante o Poder Público. A perspectiva dinâmica buscaria ultrapassar a visão do tributo como expressão de um poder tributário, mas compreender que o "(...) núcleo do fenômeno tributário está em conceber a tributação como exercício de uma atividade no desempenho de uma função, pois isto implicará deslocar a sociedade de mera destinatária e submetida ao poder formal, para assumir o papel de protagonista positiva do direcionamento a imprimir esta função"[11].

Ainda, no que tange às influências no ambiente brasileiro, sacramentou que, apesar de ter tido contato com outros juristas fora da PUC-SP, como

---

8 MAFFEZZONI, Frederico. **Profili di una Teoria Giuridica Generale Dell'Imposta.** Milano: Giuffrè, 1969, p. 61. MICHELI, Gian Antonio. **Corso di Diritto Tributário,** 4º ed. Ver. Aum. Torino: Utet, 1978, p. 161 e ss. FANTOZZI, Augusto. **Diritto Tributário**. UTET, 1991, p. 16-18. AYALA, José Luiz Perez de; GONZALEZ, Eusébio. **Curso de Derecho Tributário**. Madrid: EDERSA, 1975, p. 10 e ss.

9 Nestes trabalhos, Greco também avança nas considerações e impactos que o positivismo de matriz kelseniana trouxe para a compreensão da legalidade tributária. GRECO, Marco Aurélio. **Três perfis da legalidade tributária.** In: Legalidade e tipicidade no Direito Tributário. RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 101-110. GRECO, Marco Aurélio. **Três papéis da legalidade tributária.** In: Business and Economic School. Instituto Superior de Gestão. Lisboa, Portugal: s/d, p. 01-10. Disponível em: www.isg.pt (último acesso em 25.03.2025). Sobre o formalismo jurídico no direito tributário, na visão de Greco, conferir: GRECO, Marco Aurélio. **A crise do formalismo no Direito Tributário.** In: Revista da PGFN. Brasília, s/d, p. 10-18.

10 MAFFEZZONI, Frederico. **Profili di una Teoria Giuridica Generale Dell'Imposta.** Milano: Giuffrè, 1969, p. 61. MICHELI, Gian Antonio. **Corso di Diritto Tributário.** Op.cit., p. 161 e ss. FANTOZZI, Augusto. **Diritto Tributário**. Op.cit., p. 16-18. AYALA, José Luiz Perez de; GONZALEZ, Eusébio. Op.cit., 1975, p. 10 e ss.

11 GRECO, Marco Aurélio. **Do Poder à Função Tributária.** In: FERRAZ, Roberto. Limites e Princípios da Tributação 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 165-176. Sobre o assunto também: GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento Tributário.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 27 e ss.

Gilberto de Ulhôa Canto, a influência e o contato maior foram com a PUC-SP. Por isso, foi categórico ao informar:

> Acho que, no Brasil, apenas o Geraldo Ataliba, desde meus anos iniciais de formação até o início do doutorado. O Micheli e o Giannini sem dúvida alguma, mas no Brasil apenas o Geraldo, até um determinado momento. O Souto Maior Borges, àquela época, havia escrito apenas o livro sobre isenções. Embora ele posteriormente viesse a publicar alguns trabalhos nos quais identificaria uma certa sintonia, eu nunca tive uma influência grande dele. O Becker, eu li, mas a abordagem dele não repercutiu na minha produção. A visão dele ou a visão do Pontes de Miranda nele não influenciaram meu trabalho. A única influência tributária, realmente, foi o Geraldo. Aqui é importante dizer uma coisa que eu até já escrevi. O Geraldo tinha preocupações substanciais. É que naquela época não era possível discuti-las. Naquela época, você não tinha como debater um controle finalístico sobre a aplicação da receita. Nem pensar! Como discutir desigualdade social num regime autoritário? Imagina! Não havia como falar sobre esses temas. A própria capacidade contributiva foi revogada na Emenda no 18/65. Era objetividade ao último grau. Estávamos em um regime politicamente autoritário e sem condições de discutir visões substanciais. Nesse contexto, como você controla o exercício do poder? Pela forma. Então é o que escrevi em um artigo: aquela era a melhor doutrina possível para a época. O Geraldo morreu poucos anos após a entrada em vigor da Constituição de 1988. Eu tenho convicção de que se ele tivesse produzido por mais tempo, na vigência da nova Constituição, ele teria contribuído para um debate substancial[12]-[13].

Posteriormente, já não mais atuando na PUC-SP, passou por breve período na FGV-SP, mas nunca teve uma cadeira universitária. Sobre isso, pontuou:

> Tive a experiência da FGV de São Paulo que foi muito boa, mas, nunca tive essa preocupação de ter uma cadeira na universidade. Nunca tive. Já me criticaram por esta visão, dizendo que eu não formaria escola. Mas eu nunca tive preocupação em formar escola. Acho que quando há essa preocupação você acaba diminuindo o outro, e diminuindo a si mesmo. Você diminui o outro porque você o tolhe. Você se diminui porque você se repete. Então, fico muito mais feliz de ver alguém que foi instigado a alguma produção, em qualquer sentido, concordando ou discordando, do que ver alguém que simplesmente

---

12 ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco.** Op.cit., p. 174-175.

13 Sobre o assunto, também se recomenda: GRECO, Marco Aurélio. **Três perfis da legalidade tributária.** In: Legalidade e tipicidade no Direito Tributário. RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 101-110. GRECO, Marco Aurélio. **Três papéis da legalidade tributária.** In: Business and Economic School. Instituto Superior de Gestão. Lisboa, Portugal: s/d, p. 01-10. Disponível em: www.isg.pt (último acesso em 25.03.2025). GRECO, Marco Aurélio. **A crise do formalismo no Direito Tributário.** In: Revista da PGFN. Brasília, s/d, p. 10-18.

> me cita. Tudo bem, fico honrado de ter sido citado, referido. Mas melhor ainda quando a pessoa leva para adiante, quando as minhas ideias fazem o leitor desenvolver as suas[14].

Para além do procedimentalismo (e da perspectiva dinâmica) na relação tributária, oferece também outros trabalhos igualmente relevantes e, após um hiato de alguns anos, no final dos anos noventa e início do século XXI, segue com a publicação dos seguintes trabalhos: Planejamento Tributário e Interpretação da Lei Tributária[15] e o livro sobre Contribuições[16].

No mesmo período também publica obra sobre Substituição Tributária[17], com foco no ICMS, no IPI e no PIS e na COFINS. Sua produção, sobretudo a partir do final dos anos noventa se fortalece substancialmente nos temas de abuso de direito[18] e planejamento tributário, pelo qual legaria importantes obras dedicadas ao assunto. Assim, seu estudo aprofundado sobre abuso de direito e planejamento tributário também solidificou sua influência acadêmica no ambiente tributário brasileiro.

Não é difícil entender o porquê a influência das ideias de Marco Aurélio Greco transcendeu instituições e isso apenas para ficarmos na contribuição do autor à seara tributária. Por isso, é hodiernamente considerado e reconhecido como uma das referências fundamentais no estudo verdadeiramente comprometido do Direito Tributário brasileiro e de sua produção teórica.

Feitas algumas observações biográficas do autor homenageado, passo a analisar as influências estrangeiras na construção da discussão sobre poder tributário, legalidade e visão funcional do tributo, temas caros ao autor homenageado e que, aqui, dedicaremos este trabalho a apresentar algumas linhas iniciais com o único propósito de homenagear o autor e reforçar a atenção ao tema que lhe é muito caro.

3. A EVOLUÇÃO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E A CONSOLIDAÇÃO DO PODER TRIBUTÁRIO

A tributação sempre esteve presente nas sociedades organizadas, desempenhando papel fundamental na estruturação do Estado e no financiamento

---

14 ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. Op.cit. , p. 178.

15 GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário e Interpretação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

16 GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura "sui generis")**. São Paulo: Dialética, 2000.

17 GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária: ICMS - IPI - PIS – Cofins**. São Paulo: IOB Informações Objetivas, 1998. (A última edição deste livro foi a seguinte: GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária (antecipação do fato gerador)**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2001)

18 GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário e Abuso de Direito**. In: MARTINS, Ives Gandra de Silva (Coord.). Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários. São Paulo: Atlas, 1996.

das suas atividades. No entanto, a forma como os tributos foram instituídos e justificados evoluiu ao longo do tempo, passando de uma imposição arbitrária a um mecanismo regulado pelo princípio da legalidade. A história do direito tributário revela um percurso marcado por lutas sociais, declarações de direitos e construções constitucionais que buscaram limitar o poder estatal na arrecadação de tributos.

Por séculos, a tributação foi considerada um instrumento de opressão estatal, sendo utilizada como mecanismo de exploração e diferenciação social. Ezio Vanoni descreve o tributo como o "estigma da servidão"[19], ressaltando que, não raramente, sua instrumentalização na Antiguidade servia a fins bélicos e de segregação social[20], dado que a função do tributo, a par de diferentes fundamentos (inclusive religiosos) usados para justificar a tributação.

Gradualmente, porém, o exercício e o fundamento do Poder Tributário foi sofrendo restrições. Exemplo marcante em nossa seara foi a Magna Carta (1215), que sedimentou a compreensão do consenso para o exercício da tributação.

Não era, contudo, o primeiro registro histórico em que se visualiza a necessidade de consentimento prévio à atividade tributária, já se identificando registros anteriores no povo hebreu, por exemplo, na antiguidade, e com o próprio Edito de Paris, de 614 d.C., que já fazia referência à uma espécie de "consenso à tributação", já na Idade Média.

Porém, o impulso efetivo para a difusão da ideia de consentimento prévio à tributação, graças à Magna Carta, que foi um divisor de águas no reconhecimento da necessidade de controle sobre a tributação. No reinado de João Sem-Terra, a nobreza inglesa impôs limitações à arrecadação arbitrária

---

19 VANONI, Ezio. **Natureza e Interpretação da Legislação Tributária**. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A, 1952, p. 16 e ss.

20 "(...) o tributo tem raízes históricas no uso da força, espólio de guerra e ressarcimento pelo vencido das despesas realizadas pelo vencedor são figuras que remontam a Antiguidade e marcam a tenção inerente á relação Fisco/contribuinte. Esta circunstancia impregna, em certa medida, a experiência tributária dos países ocidentais que passaram a ver o tributo a manifestação do exercício do poder pelo Estado, visto comum aparato. A investidura divina dada ao poder terreno do Rei contribuiu para a concepção de distanciamento entre a estrutura estatal e os destinatários de suas determinações. Instaurou-se uma relação em que "nós" contribuintes estávamos submetidos a "eles" exercentes do poder como se nenhum vínculo ou recondução à legitimidade efetiva existisse nessa fórmula. Com as conquistas de limites ao exercício do poder de tributar que parcialmente remontam à Magna Carta e principalmente encontram no Bill of Rights seu diploma verdadeiramente protetivo do poder não mais absoluto, pois, embora de fato, dependia de condições para seu exercício. Por fim, com a revolução Francesa – e a substituição do divino, como fonte de legitimação do poder terreno do Rei, pelo povo como base da legitimidade –principia a modificação da relação básica que subjaz ao fenômeno tributário. Ela deixa de ser pura relação de poder – ainda que pendente de condições de exercício – para se tornar uma relação instaurada debaixo do manto do denominado Estado de Direito que, por definição, é aquele que se submete à lei, à jurisdição e garante os direitos individuais". GRECO, Marco Aurélio. **Do Poder à Função Tributária.** In: FERRAZ, Roberto. Limites e Princípios da Tributação 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 167-169.

de impostos, exigindo que qualquer tributo fosse previamente aprovado pelo "commune consilium regni".

Já o artigo XII da Magna Carta prescrevia que nenhuma taxa ou auxílio poderia ser imposto sem o conselho comum do reino, salvo em situações excepcionais, ao passo que o artigo XIV determinava a convocação de representantes para aprovação da tributação, estabelecendo um precedente para a participação legislativa na criação de tributos[21].

Contudo, Luís Eduardo Schoueri, em excelente pesquisa, apresenta pertinente contraponto a alguns aspectos repercutidos pela literatura sobre a "Magna Charta", e que merecem lembrança: "Tampouco é verdade que a Magna Charta tivesse o princípio de que apenas o parlamento poderia concordar com a cobrança de impostos, já que ela tratava apenas de scuta e auxilia. A cláusula tributária não aparece na segunda versão da Charta, de 1216, somente reaparecendo no texto assinado por Eduardo I em 1296"[22].

Apesar das considerações formuladas por Schoueri, Victor Uckmar observa que – nos decênios seguintes - o traço marcante vislumbrado no desenlace dos eventos históricos foi o gradativo alargamento dos integrantes da assembleia incumbida da aprovação das contribuições para o Rei, sendo que o Statment de "Tallagio" foi repetidamente invocado até o século XVII contra exigências, sobretudo dos Stuarts, de impostos ausentes de prévia autorização

---

21 A Magna Carta, em 1215, foi aprovada no reinado de João Sem-Terra, como uma imposição contra suas atitudes despóticas. No seu art. XII ficou prescrito o que depois seria reconhecido por muitos autores como a primeira expressão do princípio da legalidade, seguido pelo art. XVI, por sua vez, dispondo que, para poder impor "AIDS" - subsídio pago para ajudar o rei para fazer frente a despesas extraordinárias - e "SCUTAGES" - correspondente ao quanto devia ser pago pela não prestação do serviço militar, o rei deveria reunir com antecedência mínima de 14 dias, o "commmune consilium regni". Assim, dispunha o art. XII: Art. XII: "nenhuma taxa ou auxílio será imposto em nosso reino, a não ser pelo conselho comum do reino, exceto para o resgate da nossa pessoa, para armar cavaleiro nosso filho mais velho e para casar uma vez nossa filha mais velha, e mesmo para esses casos não será arrecadado mais do que um auxílio razoável". Já o art. XIV dispôs que a imposição tributária antecederá reunião do conselho comum, onde seriam convocados arcebispos, bispos, abades, condes e grandes barões por documento individual, convocação que, com a antecipação de quarenta dias, a identificação da causa e a predeterminação de local e data, se estenderá a "todos os proprietários por documento geral endereçado ao xerife". Ainda, o art. XXXIX transcreveu que a legalidade se estendia ao direito penal: "nenhum homem livre será detido ou sujeito à prisão, ou privado dos seus bens... senão mediante julgamento regular pelos seus pares ou de harmonia com as leis do país". TEODOROVICZ, Jeferson. **O Panorama Histórico da Legalidade Tributária**. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas. N. 100. São Paulo: RT, 2011, p. 87 e ss.

22 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Contribuição à Investigação das Origens do Princípio da Legalidade em Matéria Tributária.** In: Carlos Mário da Silva Velloso; Roberto Rosas; Antonio Carlos Rodrigues do Amaral. (Org.). Princípios Constitucionais Fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins. 1 ed. Vol. 1. São Paulo: Lex, 2005, p. 713. e ss. Sobre o assunto, sugere-se também a leitura de: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 271-272. TEODOROVICZ, Jeferson. **O Panorama Histórico da Legalidade Tributária**. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas. N. 100. São Paulo: RT, 2011, p. 87 e ss.

pelo Parlamento, e também foi consultado na compilação da "Petition of Rights" – 1628, em que Carlos I foi forçado a aceitá-la. Tendo contrariado as votações do Parlamento, no ano seguinte, especialmente por tentar exigir dinheiro de outras formas, independentemente da autorização prévia do Parlamento, acabou decapitado[23].

Essa informação – de certa forma - contrasta com a colocação de Schoueri, já anteriormente lembrada, e baseada no estudo de Bellstedt, sobre a perenidade da inclusão da legalidade tributária nos documentos que posteriormente substituíram a Carta Magna na Inglaterra.

Na sequência, lembra Victor Uckmar que, em 1689, Guilherme de Orange aceitou a Bill of Rights[24], reafirmando - mais uma vez - o princípio de que nenhum tributo poderia existir sem o consentimento do Parlamento inglês - parágrafo 4º. Tanto a Petition of Rights como a Bill of Rights favoreceram o robustecimento da legalidade tributária[25], expandindo-a para outras nações, conforme se verifica na leitura da Declaração de Direitos da Virgínia - 1776, e na Declaração Universal dos Direitos do Homem - 1789.

A Declaração dos Direitos da Virgínia, de 1776, fixou no art.2º a soberania popular, ao passo que o art. 5º fixou a separação de poderes. Nesse contexto, o art.7º, fixa o princípio da legalidade genérica, destacando que o povo "(...) só está obrigado pelas leis, da forma pôr ele consentida para o bem comum".

---

23 Em 1628, a Petition of Rights inglesa elencou a legalidade tributária, fundada no consentimento popular, através do Parlamento, e teve como motivação maior as seguintes: "Os lordes espirituais e temporais e os comuns, reunidos em parlamento, humildemente lembram ao rei, nosso soberano e senhor, que uma lei feita no reinado do rei Eduardo I, vulgarmente chamada *Statutum de tallagio non concedendo,* declarou e estabeleceu que nenhuma derrama ou tributo *(tallage or aid)* seria lançada ou cobrada neste reino pelo rei ou seus herdeiros sem o consentimento dos arcebispos, bispos, condes, barões, cavaleiros, burgueses e outros homens livres do povo deste reino (...)", além do fato de que "(...) outras leis do reino vieram preceituar que ninguém podia ser sujeito ao tributo ou imposto chamado *benevolence* ou a qualquer outro tributo semelhante, que os nossos súditos herdaram das leis atrás mencionadas e de outras boas leis e provisões (*statutes)* deste reino a liberdade de não serem obrigados a contribuir para qualquer taxa, derramo, tributo ou qualquer outro imposto que não tenha sido autorizado por todos, através do Parlamento". Tais situações motivaram os membros do Parlamento a manifestar o seguinte: "Por todas estas razões, os lordes espirituais e temporais e os comuns humildemente imploram a Vossa Majestade que, a partir de agora, ninguém seja obrigado a contribuir com qualquer dádiva, empréstimo ou *benevolence* e a pagar qualquer taxa ou imposto, sem o consentimento de todos, manifestado por ato do Parlamento". UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário.*Op.cit., p. 21-39. TEODOROVICZ, Jeferson. **O Panorama Histórico da Legalidade Tributária**. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas. N. 100. São Paulo: RT, 2011, p. 87 e ss.

24 Já a Declaração de Direitos - Bill of Rights, de 1689, dispôs no art.8 a livre eleição dos membros do Parlamento, ao passo que definiu no art. 4, a ilegalidade de cobrança de impostos para a Coroa "(...) sem o concurso do Parlamento (...)", em que o art. 10 fixa que não serão exigidos "impostos excessivos".

25 Convém lembrar também que Victor Uckmar demonstrou que a necessidade de consentimento prévio para a instituição e cobrança de tributos manifestou-se também em outras nações, além da Inglaterra: Idem.

E o art. 8ª reforça a legalidade genérica, ao prescrever que: "Todo o poder de deferir as leis ou de embaraçar a sua execução, qualquer que seja a autoridade, sem o seu consentimento dos representantes do povo, é um atentado aos seus direitos e não tem cabimento".

Por sua vez, na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, na França, o inc. IV destaca o princípio da legalidade genérica, ao passo que o inc. V veicula limitações à própria lei, que só "tem direito de proibir as ações prejudiciais à sociedade". E conclui: "Tudo quanto não é proibido pela lei não pode ser impedido e ninguém pode ser obrigado a fazer o que ela não ordena". Nesse sentido, o inc. VI destaca que: "a lei é a expressão da vontade geral. Todos os cidadãos têm o direito de concorrer pessoalmente ou pôr seus representantes à sua formação".

E vai mais além, ao estabelecer que, para o sustento da força pública, e para as despesas da administração, "(...) uma contribuição comum é indispensável", sendo que essa "(...) deve ser igualmente repartida entre todos os cidadãos em razão das suas faculdades". E finalmente, o inc. XIV, prescreve: "Cada cidadão tem o direito de constatar pôr ele mesmo ou pôr seus representantes a necessidade de contribuição pública, de consenti-la livremente, de acompanhar o seu emprego, de determinar a cota, a estabilidade, a cobrança e o tempo".

Na sequência, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão admitida pela Convenção Nacional em 1793, reforçou, novamente, a importância do dever geral de contribuição para a utilidade geral pelos cidadãos. Nesse contexto, o inciso XX: "Nenhuma contribuição pode ser estabelecida a não ser para a utilidade geral. Todos os cidadãos têm o direito de concorrer ao estabelecimento de contribuições, de vigiar seu emprego e de fazer prestar contas".

Evidentemente que a preocupação com o estabelecimento de limitações e de controle ao exercício do poder de tributar passou também pela filosofia política e pela economia política, especialmente nos séculos XVIII e XIX, como se observam em Montesquieu[26], Rousseau[27], John Locke[28], na filosofia política, cada qual contribuindo para a delimitação dos liames jurídicos da relação estabelecida entre o governante e o contribuinte, sob o aspecto tributário, ao passo que, na economia política, passa também pelos princípios da tributação de Adam Smith[29]

---

[26] MONTESQUIEU, **Do Espírito das Leis.** Trad. Jean Meville. São Paulo: Martin Claret, s/d, p.221-234.

[27] ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do Contrato Social**. Trad. Pietro Nassetti. 3º Edição. São Paulo: Martin Claret, s/d, p. 48.

[28] LOCKE, John. **Segundo Tratado sobre o Governo**. Os Pensadores. Trad. Anoar Aiex e E.Jacy Ribeiro. São Paulo: Abril Cultural, 1978, p. 90.

[29] Dentre os postulados (ou princípios) de tributação que um país bem governado deveria seguir, Adam Smith elencou os seguintes: Princípio da capacidade contributiva: "I. Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado (....); princípio da certeza: II. O imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser fixo e não arbitrário.

e por John Stuart Mill[30], que chegou a aprofundar os estudos sobre os princípios da tributação de Adam Smith. Nota-se, portanto, que estudiosos do campo econômico (e, sobretudo, da Ciência das Finanças) tiveram reconhecido esforço em desenvolver os princípios que limitassem o exercício do Poder Tributário, em prol de maior proteção ao contribuinte. É claro que, nesse contexto, muito embora tais processos históricos tenham contribuído positivamente ao reconhecimento do consentimento prévio à tributação, o período de transição entre o século XVIII e o século XIX, trouxe diferentes tons na compreensão e instrumentalização do Estado (e de seu poder diante do contribuinte) repercutindo na própria forma de enxergar a legalidade (e o consentimento para a tributação). Não por acaso, não era incomum que Estados outrora Absolutistas fossem sucedidos por Estados pautados pela liberdade individual. É aqui que o Estado Fiscal – e, por sinal, o Estado de Direito - começa a seguir seus contornos efetivos[31].

Mas esses fatores históricos não foram perenes no estabelecimento adequado de limitações ao exercício do poder tributante (e de seu próprio fundamento). Em muitos aspectos, a preocupação com limitações ao exercício do

---

A data do recolhimento, a forma de recolhimento, a soma a pagar, devem ser claras e evidentes para o contribuinte e para qualquer outra pessoa (...); princípio da comodidade na tributação: "III. Todo imposto deve ser recolhido no momento e da maneira que, com maior probabilidade, forem mais convenientes para o contribuinte (...); princípio da economicidade: "IV. Todo imposto deve ser planejado de tal modo, que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carreia para os cofres do Estado (...). SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações. Investigação Sobre sua Natureza e suas Causas**. Livro Quarto. Volume II. Tradução de Luis João Baraúna. Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural, p. 282-284.

30 MILL, Stuart. **Princípios de Economia Política. Com Algumas de suas Aplicações à Filosofia Social.** Volume II. Trad. Luiz João Baraúna. Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 375 e ss.

31 "O que caracteriza o surgimento do Estado Fiscal, como específica figuração do Estado de Direito, é o novo perfil da receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo legislativo, e principalmente pelos tributos – ingressos derivados do trabalho e do patrimônio do contribuinte – ao revés de se apoiar nos ingressos originários do patrimônio do príncipe (...)". "(...) Deu-se a separação entre ius eminens e o poder tributário, entre a fazenda pública e a fazenda do príncipe e entre a política e economia, fortalecendo-se sobremaneira a burocracia fiscal, que atingiu alto grau de racionalidade. Só o capitalismo resolveu a crise financeira dos Estados, pois garantiu os empréstimos com a receita de impostos e permitiu o aumento da arrecadação através do aperfeiçoamento da máquina burocrática, da extinção dos privilégios e isenções do antigo regime e da reforma dos sistemas tributários, estas últimas favorecidas pelos novos instrumentos jurídicos criados pela burguesia, como as sociedades anônimas e diversos contratos nominados que passam a servir de base racional aos impostos, mormente o de renda. Com o Estado Fiscal se aperfeiçoam os orçamentos públicos, substitui-se a tributação do campesinato pela dos indivíduos, minimiza-se a intervenção estatal, tudo o que representa uma nova Constituição Financeira. O Estado Fiscal, projeção financeira do Estado de Direito, conheceu três fases distintas: a do Estado Fiscal Minimalista, a do Estado Social Fiscal e a do Estado Democrático e Social Fiscal". TORRES, Ricardo Lobo**. Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12º Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 08. TORRES, Ricardo Lobo. **A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal.** Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 109 e ss. ROCHA, Sergio André. **Estudos de Direito Tributário. Teoria Geral, Processo Tributário, Fim do RTT e Tributação Internacion**al. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2015, p. 121-152.

poder tributário estaria ligada também à compreensão liberal do fenômeno econômico (e intrinsecamente ligada ao Estado Guarda Noturno), o que não se verificaria com a mesma velocidade em alguns países europeus, como a própria Alemanha. Em um contexto no qual a perspectiva político-liberal ainda tecia seu ápice, sobretudo com a conjuntura do "Estado Fiscal Minimalista"[32], a doutrina administrativista incorporou o ideal de limitação à atuação estatal, e a legalidade, ainda que sob o aspecto formal, garantiu importante acréscimo a essa perspectiva ideológico política predominante no século XIX.

4. O PODER TRIBUTÁRIO E O DIREITO PÚBLICO EUROPEU OITOCENTISTA

As peculiaridades históricas trazidas pelas diversas realidades políticas vivenciadas na Europa do século XIX revelam as variantes estruturais entre cada país, uma vez que seguiam influenciados por singularidades políticas, sociais, econômicas, culturais e filosóficas próprias. Nesse contexto, o Estado Absolutista (Estado de Polícia), já em sua segunda fase, impulsionado pelo Iluminismo e pelo despotismo esclarecido, começava a perder espaço para o Estado Representativo ou Estado de Direito. Essa transição, ocorrida entre os séculos XVIII e XIX, foi influenciada pela Revolução Francesa e pela Independência norte-americana, dando origem ao constitucionalismo e promovendo a gradativa ascensão do Estado Liberal ou Burguês, sobretudo na França e na Inglaterra.

De acordo com Jorge Miranda, o Estado Liberal consubstanciava-se na "ideia de liberdade e, em nome dela, empenhado em limitar o poder político tanto internamente (pela sua divisão) como externamente (pela redução ao mínimo das suas funções perante a sociedade)".

Contudo, o desenvolvimento do Direito Público na Europa não ocorreu de maneira uniforme. Na Alemanha, diferentemente da França e da Inglaterra, o Liberalismo teve menor influência no século XIX, pois o país estava focado na progressiva centralização política e na reestruturação estatal, culminando na unificação do Estado Federal alemão. Assim, enquanto França e Inglaterra consolidavam regimes liberais, a Alemanha e a Itália seguiam trajetórias voltadas à unificação nacional e à expansão do poder estatal (favorecendo uma transição entre o "Estado Patrimonial" e o "Estado de Polícia").

---

[32] "O Estado Fiscal Minimalista, que se estende do final do século XVIII ao início do século XX, aproximadamente, corresponde à fase do Estado Guarda-Noturno ou Estado Liberal Clássico, que se restringia ao exercício do poder de polícia, da administração da justiça e da prestação de uns poucos serviços públicos, não necessitando de sistemas tributários amplos, por não assumir demasiados encargos na via da despesa pública e por não ser o provedor da felicidade do povo, como acontecera no patrimonialismo". TORRES, Ricardo Lobo**. Curso de Direito Financeiro e Tributário**. *Op.cit.*, p. 08-09. TORRES, Ricardo Lobo. **A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal.** Op.cit., p. 97 e ss.

A Constituição do Império Alemão (1871), promulgada no contexto da unificação germânica, fortaleceu os estudos de Direito Público, como se observa em Paul Laband, que se dedicou à sistematização do Direito Público com base nesse novo cenário constitucional. Nesse aspecto, Fioravanti explica que esse período permitiu aos juristas estudarem o Direito Positivo do Estado sob a perspectiva de uma estrutura estabilizada, e não mais como um sistema político instável. Dessa forma, "(...) a célebre formulação dogmática da personalidade jurídica passou a neutralizar antigos princípios políticos opostos, como a soberania do monarca e a soberania do povo"[33].

A tradição patrimonialista do Estado Absolutista e a dificuldade na conceituação do Direito Público no século XIX levaram a uma aproximação entre o "poder de polícia" e o "poder financeiro", conforme se observa na obra do administrativista alemão Otto Mayer[34]. Nesse sentido, o Direito Público europeu oitocentista foi influenciado por elementos do liberalismo econômico, filosófico e político, do utilitarismo e do absolutismo tardio. A ideia de Direito Público, portanto, distanciava-se de sua compreensão contemporânea.

Tais fatores certamente influenciaram a formação do Direito Público no século XX (e no próprio Direito Tributário), conforme também parece concordar Marco Aurélio Greco, para quem a estrutura do Direito Público europeu continental apresentava uma dualidade entre a limitação do poder estatal e a prevalência do interesse público sobre o individual. As Constituições unificadoras da Alemanha e da Itália tinham forte cunho nacionalista e reforçavam a supremacia do Estado. Isso se refletiu também na construção do Direito Público brasileiro, que incorporou tanto os ideais liberais constitucionais quanto a autoridade estatal no plano administrativo. Como observa Greco, essa influência resultou em uma "dupla personalidade" do Direito Público brasileiro, conciliando liberdade individual e autoridade estatal[35].

Portanto, a consolidação do Estado de Direito e do Direito Público Europeu no século XIX refletiu na formação do próprio Direito Tributário, que se consolidaria em meados do século XX, já em um contexto histórico diferente (mas conservando alguns elementos do século XIX).

---

33 LABAND, Paul. **Le Droit Publique de l' Empire Allemand.** Tome V. La force armée de l'Empire Allemand.. Traduction de Savinien Souissy. Paris: V. Giard & Briere, 1903, p. 01-02.

34 MAYER, Otto**. Derecho Administrativo Alemán**. Tomo II. Parte Especial. Poder de Policia y Poder Tributário. Depalma: Buenos Aires, 1950, p. 195. MAYER, Otto. **Deutsches Verwaltungsrecht.** Bd. 1. Leipzig: Duncker & Humblot, 1895, p. 378 e ss.

35 GRECO, Marco Aurélio. **Do Poder à Função Tributária.** In: FERRAZ, Roberto. Limites e Princípios da Tributação 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 165-176.

5. O CONSTITUCIONALISMO SOCIAL DO INÍCIO DO SÉCULO XX E AS REPERCUSSÕES NA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA (E NA SOLIDARIEDADE) NO CAMPO DA TRIBUTAÇÃO

É claro que, no século XX, a preocupação com a atividade tributária e seu fundamento se desenvolvem no contexto da consolidação do "Estado Social Fiscal"[36], especialmente no período posterior (ou concomitante) à Primeira Guerra Mundial.

As Cartas Constitucionais do México, de 1917, e de Weimar, de 1919 contribuíram para esse contexto. A Constituição Mexicana de 1917, por exemplo, estabeleceu, em seu artigo 31, que: "São Obrigações dos mexicanos: contribuir para os gastos públicos, tanto da Federação como do Estado e Município em que residam, da maneira proporcional e equitativa de que disponham as leis". Dessa forma, a obrigação de contribuir para os gastos públicos, incluindo tributos, deveria ser definida por meio de lei.

Na Constituição alemã de Weimar, de 1919, consolidou-se a ideia do dever geral de contribuição dos cidadãos para as despesas do Estado, fundamentado na lei (art. 134). No entanto, ainda que, por exemplo, a legalidade tributária estivesse presente nessas constituições, a forma como foi redigida priorizava o dever de contribuição para os gastos públicos, e não a garantia de que a tributação deveria ser feita exclusivamente por meio de lei[37]. Dessa

---

[36] "O Estado Social Fiscal corresponde ao aspecto financeiro do Estado Social de Direito (ou Estado de Bem-estar Social, ou Estado Pós-liberal, ou Estado da Sociedade Industrial), que floresce no Ocidente no curso século XX (de 1919 a 1989, aproximadamente). Deixa o Estado de ser o mero garantidor das liberdades individuais e passa à intervenção na ordem econômica e social. A atividade financeira continua a se fundamentar na receita de tributos, proveniente da economia privada, mas os impostos deixam-se impregnar pela finalidade social ou extrafiscal, ao fito de desenvolver certos setores da economia ou de inibir consumos e condutas nocivas à sociedade. Pela vertente da despesa a atividade financeira se desloca para a redistribuição de rendas, através do financiamento da entrega de prestações de serviços públicos ou de bens públicos, e para a promoção do desenvolvimento econômico, pelas subvenções e subsídios. O orçamento público se expande exageradamente e o Estado Social Fiscal entra em crise financeira e orçamentária a contar do final da década de 70". TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Op.cit., p. 08-09. Ricardo Lobo Torres também afirmou que a expressão "Estado Fiscal" ganhou força somente a partir do período que sucedeu à Primeira Guerra Mundial. TORRES Ricardo Lobo. **A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Op.cit, p. 127 e ss. Sobre o "Estado Fiscal" também se sugere a leitura de José Casalta Nabais: Nabais, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998, p. 191-192. ROCHA, Sergio André. **Estudos de Direito Tributário. Teoria Geral, Processo Tributário, Fim do RTT e Tributação Internaciona**l. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2015, p. 121-152.

[37] A Constituição Mexicana de 1917 dispôs no art.73 competência do Congresso para estabelecer contribuições –XXIX - sobre o comércio exterior, sobre o aproveitamente e exploração de determinados recursos naturais, sobre instituições de crédito e seguros, sobre serviços públicos explorados diretamente ou concedidos pela Federação, dentre outras contribuições especiais incidentes sobre energia elétrica,

maneira, o reconhecimento da legalidade tributária estava intrinsecamente ligado ao dever de contribuição geral do indivíduo para os gastos públicos estatais, especialmente em um contexto pós-guerra.

Na experiência germânica, com o estabelecimento do Plano de Reforma Administrativa e Financeira, e a busca pela reorganização financeira em um ambiente de emergência, cria-se o Código Tributário Alemão (Reischabgabnordnung), de 1919, que reformulou a estrutura legislativa tributária alemã no pós-Primeira Guerra Mundial, mas que não trouxe a previsão expressa do princípio da legalidade tributária, por exemplo. O Código foi efetivamente criado como um instrumento de interpretação e aplicação para o Tribunal Fiscal Alemão e para orientar a administração fiscal, priorizando normas sobre interpretação, fiscalização, arrecadação e sanções. É claro que, enquanto conjunto de dispositivos legais aos quais o Estado deveria seguir para perquirir parcela do patrimônio do contribuinte, limitava por si mesmo a atuação do Poder Tributário. Porém, era também um instrumento de realização e aplicação da lei tributária voltada à persecução de recursos financeiros em um Estado extremamente necessitado[38].

Por isso a sua estrutura essencialmente pautada em regras de interpretação, aplicação, fiscalização, arrecadação e na cominação de sanções para infrações tributárias prevalecia em absoluto frente à necessidade de limitações à atividade tributária, essa que deveria manter-se, logicamente, em nível constitucional.

---

gasolina e produtos derivados de petróleo, dentre outros. Por sua vez, a Constituição de Weimar estabeleceu também no art. 8º a responsabilidade do Reich para legislar sobre impostos e outras receitas, com o objetivo de satisfazer as despesas públicas. Também o art. 11 previu que o Reich poderia, através de lei, prescrever princípios para a legalidade da arrecadação tributária, para evitar a dupla tributação, a discriminação contra produtos importados, dentre outras medidas direta ou indiretamente ligadas à tributação. TEODOROVICZ, Jeferson. **O Panorama Histórico da Legalidade Tributária**. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas. N. 100. São Paulo: RT, 2011, p. 87 e ss.

[38] O Código Tributário Alemão foi depois alterado pela Lei de Adaptação Fiscal – Steueranpassungsgesetz – StAnpG – de 16 de outubro de 1934. Esta Lei serviu para alterar alguns dispositivos considerados "polêmicos" pela doutrina da época. O Código Tributário Alemão de 1919 foi substituído pelo Código Tributário Alemão – Abgabenordnung – AO 1977 - de 16 de março de 1976. E posteriormente a legislação tributária tedesca foi alterada pelo Código Tributário Alemão de 1998 –Abgabenordnung – 1998, e alterações posteriores. Contudo, nas codificações supracitadas não foi possível a identificação expressa de dispositivo concernente à reserva legal em matéria tributária, o que reforça, por outro lado, o caráter constitucional da legalidade tributária no sistema tributário alemão. **Códigos Tributários. Alemão. Mexicano. Brasileiro**. 1º edição. Tradução de Souza Diniz. São Paulo: Edições Financeiras S.A., 1965. **Novo Código Tributário Alemão (AO – 1977).** Tradução de Alfred J. Schimid, Brandão Machado, Eduardo Frederico de A.Carvalho, Gerd W. Rothmann, Henry Tilvery, Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Co-edição: Companhia Editora Forense & Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1978. **Código Tributário Alemão – 1998 – "Abgabenordnung"**. Trad. Aclibes Burgarelli; Enno Gau; Marcelo Campos; Ruber David Kreile. Coord. Dejalma Campos. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas. Coord. Edvaldo Brito. Ns. 30 a 37. São Paulo: RT.

Nesse contexto, o design jurídico alemão da época configurava-se no que se aproximada do chamado "Estado Legislativo de Direito". Essa formatação se consolidou através de Constituições sintéticas, mais dedicadas ao estabelecimento da estrutura de Estado e de Governo, incluindo (naturalmente) a previsão de direitos e garantias individuais, mas que concederia à legislação infraconstitucional amplo espaço para desenvolvimento. O fundamento da supremacia do interesse público, nesse ambiente, era prevalente, especialmente em um ambiente de necessidades financeiras pós-guerra, conforme pode-se observar na Constituição de Weimar (mais sucinta, ainda que elevasse direitos de "segunda dimensão ou geração", ou direitos econômicos e sociais) e no Código Tributário Alemão, conjunto de normas gerais em matéria tributário analítico e extensivo, trazendo em detalhes todas as fases da relação tributária, fruto da influência positivista codificadora e que, em parte, também mergulhava na jurisprudência dos interesses de Ilhering e na interpretação teleológica (da qual decorre a própria "consideração econômica", originária desse conjunto de normas)[39].

No mesmo passo, o constitucionalismo brasileiro experimentaria interessante influência, desde seu período republicano, conforme ensina Marco Aurélio Greco, ao demonstrar a proximidade do direito constitucional brasileiro oitocentista com a tradição americana de respeito aos direitos individuais, mas que, por outro lado, elevava a supremacia do interesse público influenciada pelo direito público europeu continental (a exemplo da Alemanha e da Itália):

> O Brasil, embora fisicamente distante do palco político dessa evolução, não esteve distante dos debates teóricos sobre a tributação. Só que, neste ponto, sofreu influências contraditórias que acabaram por ser incorporadas, ambas, à nossa experiência e ao nosso ordenamento positivo, a gerar perplexidades, conflitos e impasses. De fato, o Direito Tributário brasileiro recebeu uma forte influência dos estudos no âmbito do Direito Constitucional. Autores de magnitude situam o ponto de partida das discussões em matéria tributária no patamar constitucional.
>
> Ocorre que o Direito constitucional brasileiro foi profundamente influenciado pela experiência e pelo modelo americano cujo ponto de partida foi o reconhecimento de direitos individuais como base da disciplina gerada pelo Estado. Até historicamente, o povo (os pilgrims) existiu antes do Estado americano que foi por eles concebido e criado a partir de suas convicções.
>
> Aquilo que correspondia a uma criação fruto da história vivida foi trazido para o Brasil como se fora um modelo de disciplina "ideal". Tão significativa foi a influência do constitucionalismo americano na estruturação da disciplina constitucional brasileira (recorde-se a atuação de Rui Barbosa) que

[39] IHERING, Rudolf von. **A Luta pelo Direito.** 2ª Ed. Trad. Ricardo Rodrigues Gama. São Paulo: Russel, 2005, p. 07.

o Decreto n. 848, de 11 de outubro de 1890, ao criar o Supremo Tribunal Federal e disciplinar o processo no âmbito federal estabeleceu categoricamente em seu artigo 386 que: art. 386. Constituirão legislação subsidiária em casos omissos as antigas leis do processo criminal, civil e comercial, não sendo contrarias às disposições e espirito do presente decreto. Os estatutos dos povos cultos e especialmente os que regem as relações jurídicas na República dos Estados Unidos da América do Norte, os casos de common law e equity, serão também subsidiados da jurisprudência e processo federal.

Vale dizer, à falta de uma vivência concreta, buscava-se a solução das lacunas no ordenamento brasileiro nos "estatutos ... que regem as relações jurídicas na Republica dos Estados Unidos da América do Norte, os casos de common law e equity, serão também subsidiários da jurisprudência e processo federal"!

Até mesmo colmatação de lacunas do ordenamento brasileiro pelos frutos da experiência norte-americana! Que maior integração poderia existir? Esta visão oriunda do constitucionalismo americano que prestigia os direitos e liberdades individuais retrata-se também em matéria tributária, posto que a CF/1891 na parte dedicadas à "Declaração de Direitos dos cidadãos brasileiros e legalidade tributária, prevista no parágrafo 30 do dispositivo, nos seguintes termos: "Parágrafo 30) nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize".

Essa inserção – e neste capítulo – gera efeitos; o principal deles é dar às limitações ao poder de tributar o status de direito individual, arguível diretamente perante o Poder Judiciário[40].

---

[40] "No Direito Tributário, a dupla influência foi ainda mais nítida, pois vinculada aos textos de autores italianos (Vanoni, A. D. Giannini) ou traduzidos para o italiano (Hensel, Blumenstein). Ler a obra dos clássicos como Aliomar Baleeiro e Rubens Gomes de Sousa, e dos mais modernos como Geraldo Ataliba, é suficiente para demonstrar essa influência.

Ocorre que - como mostra LUCA ANTONINI- o Direito Tributário italiano também foi formado a partir de uma fusão de tradições juridicas: a anglo-saxa, que prestigia a liberdade e os direitos individuais contra o Estado e a germánica que se apóia na idéia dos poderes do Estado em matéria tributária.

Desta reunião de concepções e vivências do fenómeno tributário resultou o Direito Tributário brasileiro impregnado dessa tensão imanente entre autoridade e liberdade; tensão que é própria do perfil do denominado Estado de Direito que, em última análise, prestigia a autoridade que, por sua vez, encontra limites apenas nas garantias deferidas à Liberdade individual. Por isso, o elemento chave da disciplina positiva corresponde ao "poder de tributar", por sua vez submetido a "limitações".

Sublinhe-se: poder; vale dizer, expressão de autoridade, de supremacia ao qual corresponde a posição de submissão ou sujeição "passiva" ao seu exercício.

Isto trouxe vários desdobramentos.

O principal deles está na circunstância de o poder se legitimar pela investidura, vale dizer, pelo processo que antecede a sua atribuição a, ou sua conquista por, alguém. Legítima a investidura, o exercício passa a estar protegido contra impugnações. Passa a ser incontrastável, salvo excesso, abuso ou desvio.

Daí a amplitude do debate desenvolvido em relação à competência tributária, pois corresponde à área dentro da qual o poder será exercido. Neste campo, são detectadas duas posturas distintas: de um lado, o Poder Público procura ampliá-la, basicamente via alterações legislativas, pois esta é que dá legitimidade ao exercício do poder; em menor número de vezes as tentativas de ampliação se dão via interpretação do direito posto". GRECO, Marco Aurélio. **Do Poder à Função Tributária.** Op.cit., p. 171.

Para Marco Aurélio Greco, o Brasil refletiu os debates estrangeiros relacionados ao Direito Constitucional, e ao próprio Direito Público, assim como a literatura tributária impactou a produção legislativas (e jurídica) brasileira[41], influenciando a consolidação constitucional das limitações constitucionais ao poder de tributar, elevados ao status de direitos individuais, conforme se pode observar desde a Constituição de 1891. A legalidade enquanto premissa para tributar pôde ser observada (em maior ou menor medida) nas Constituições seguintes (inclusive na própria Constituição Imperial de 1824), seja na Constituição de 1934, a de 1937, a de 1946 (inclusive com as alterações trazidas pela Emenda Constitucional n. 18 de 1965, e suas sucessoras na Constituição de 1967, na E.C. n. 01 de 1969 e, em sua versão atual, na Constituição de 1988.

É interessante observar que Marco Aurélio Greco, no estudo "Solidariedade Social e Tributação", consigna que a Constituição de 1967 (tal qual a E.C. de 1969) estruturava-se "(...) tendo por elemento referencial o Estado (no sentido amplo de aparato público". Em outras palavras: "Ou seja, a primeira preocupação da Constituição era o aparato estatal e o exercício do poder de que estava investido, em suas diversas manifestações (...)", que que os direitos da sociedade (políticos, individuais, etc.,) só apareciam a partir do art. 140 (enquanto os artigos relacionados ao Estado já apareciam desde o início daquele texto constitucional). Era, portanto, uma "Constituição do Estado brasileiro!"[42].

Em verdade, é característica de cartas constitucionais não democráticas a tendência histórica de estabelecer primordialmente os dispositivos relativos à forma, à estrutura e ao funcionamento do Estado e, muito após (não raras vezes ao final do texto constitucional) a previsão dos direitos e garantias individuais. Foi assim com a Constituição de 1937 (a "Polaca"), em plena ditadura varguista, e foi assim também nas emendas constitucionais que alteraram a Constituição (promulgada) de 1946.

É claro que o processo constitucionalista europeu e a mutação para um Estado Constitucionalista de Direito (ao invés de um Estado Legalista de Direito) começa a impactar naturalmente a produção jurídica do período, especialmente

---

41 "Em outras palavras, o Brasil esteve envolvido nos debates teóricos sobre tributação, apesar de sua distância geográfica das principais evoluções políticas nessa área. No entanto, sofreu influências distintas que se refletiram em seu ordenamento jurídico, gerando conflitos e incertezas. A forte influência do Direito Constitucional, especialmente do modelo americano, trouxe para o país princípios baseados na proteção de direitos individuais. Essa concepção, que nos Estados Unidos decorreu de um processo histórico genuíno, foi transplantada para o Brasil como um modelo idealizado. A influência norte-americana foi tão marcante que a estruturação do sistema jurídico brasileiro, incluindo a criação do Supremo Tribunal Federal pelo Decreto n. 848, de 1890, incorporou expressamente elementos da common law e da equity". GRECO, Marco Aurélio. **Do Poder à Função Tributária**. Op.cit., p. 171-172.

42 GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade Social e Tributação.** In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.) **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 170-171.

em um contexto histórico posterior à Segunda Guerra Mundial[43], que é favorecido pela intensa ligação entre a Constituição, enquanto ordem jurídica fundamental do Estado[44], e os direitos fundamentais, que passam a ter cada vez mais significativa participação constitucional, graças também à Declaração Universal dos Direitos Humanos, das Nações Unidas, de 1948[45].

Por isso, em ambiente imediatamente ulterior às duas Grandes Guerras Mundiais, o Estado Social de Direito se fortaleceu, esse que, para Jorge Miranda, não seria outro senão uma segunda fase do Estado Constitucional ou representativo[46] de direito (que sucedeu o Estado Liberal). Fala-se, efetivamente, em "força normativa da Constituição".[47]

As repercussões ao fenômeno tributário, nesse ambiente histórico, foram severas. Isso porque o Direito Tributário, anteriormente estudado principalmente a partir da codificação (germânica), passa, por influência da própria literatura germânica, a dedicar-se ao exame do Direito Constitucional Tributário, graças à Lei Básica de Bonn, que, em 1949, apresenta extensão inédita na Europa à matéria tributária. Consequentemente, começou-se a desenhar diferenciado perfil aos estudos tributários, agora focados no constitucionalismo tributário.

A Constituição alemã inicia uma modificação estrutural, através do seu Capítulo X, que forneceu ampla e minuciosa regulação à Fazenda Pública alemã, de forma bem mais estruturada e harmônica do que sua antecessora, acrescentando ao Direito Financeiro – e ao Direito Tributário, dois vórtices fundamentais: a) tratamento minucioso da Fazenda Pública, com melhor clarificação da previsão financeira aos poderes e entes da Federação, a denominada "Constituição

---

43 Abordamos o mesmo assunto na obra a seguir referenciada: TEODOROVICZ, Jeferson. **História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin – IBDT, 2017, p. 519-528.

44 HESSE, Konrad. **Conceito e peculiaridade da Constituição.** In: HESSE, Konrad. **Temas Fundamentais do Direito Constitucional.** Textos selecionados e traduzidos por Carlos de Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes e Inocêncio Mártires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 86 e ss.

45 HESSE, Konrad. **Significado dos Direitos Fundamentais.** In: HESSE, Konrad. **Temas Fundamentais do Direito Constitucional.** Textos selecionados e traduzidos por Carlos de Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes e Inocêncio Mártires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 24 e ss.

46 Para Miranda, a identificação do Estado Social de Direito como uma segunda fase do Estado Constitucional representativo apresenta duas justificativas fundamentais: "1ª) porque, para lá das fundamentações que se mantêm ou se superam (iluminismo, jus-racionalismo, liberalismo filosófico) e do individualismo que se afasta, a liberdade – pública e privada – das pessoas continua a ser o valor básico da vida coletiva e a limitação do poder político um objetivo permanente; 2ª) porque continua a ser (ou vem a ser) o povo como unidade e totalidade dos cidadãos, conforme proclamara a Revolução francesa, o titular do poder político". MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição.** Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 53.

47 HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição.** In: **Temas Fundamentais do Direito Constitucional.** Textos selecionados e traduzidos por Carlos de Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes e Inocêncio Mártires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 123 e ss.

Financeira"; b) a vinculação e elevação dos direitos e garantias fundamentais do cidadão[48-49-50].

A principal tônica claramente vislumbrada no processo de constitucionalização tributária europeia pode ser sintetizada em dois pontos fundamentais: a) expansão da matéria tributária na Constituição (princípios, imunidades e distribuição de rendas); b) elevação e fortalecimento dos direitos e garantias fundamentais do cidadão (expressamente ou implicitamente vinculados ao Direito Constitucional Tributário). Passou-se a falar também em um "novo perfil do Direito Financeiro", conforme assevera Sainz de Bujanda[51]. Por outro lado, na égide constitucional, eleva-se a ideia de um "Estado Constitucional Democrático"[52].

Essa expansão da matéria tributária na Constituição também apresenta forte vinculação garantista, já que os meios aptos a garantir e a proteger os direitos fundamentais devem, nesse ambiente, serem custeados através da tributação.[53]

A partir do constitucionalismo democrático pós-Guerra, a literatura tributária europeia passa também por importante reformulação, dedicando-se intensamente ao "Direito Constitucional Tributário" ou "Direito Tributário Constitucional"[54].

Por outro lado, conforme observado, o processo histórico disciplinar do Direito Tributário Brasileiro consolidou-se a partir de meados da década de 1940, e ganhou impulso na década de 1950, justamente no período em que a literatura tributária europeia já se encontrava no estágio de transição histórica

---

48 MARTUL-ORTEGA, Perfecto Yebra. **Prólogo.** In: KRUSE, Heinrich Wilhelm. **Derecho Tributario.** Parte General. 3ª edición. Editorial de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Reunidas. Madrid, 1978, p. 15.

49 Note-se que a maioria dos processos constitucionais (democráticos) do período teve como antecedentes a ruptura com anteriores regimes antidemocráticos (ditatoriais). Essa tendência foi vislumbrada em semelhante intensidade na América Latina e, com certo atraso, na realidade brasileira.

50 Assinala Hesse que a garantia dos direitos fundamentais no Direito positivo alemão possui diversas bases, seja pela Lei Fundamental, seja pela maioria das Constituições dos Länder. HESSE, Konrad. **Significado dos Direitos Fundamentais.** Op.cit., p. 29.

51 Fernando Sainz de Bujanda fala sobre a então "nova organização política", ou "novo direito financeiro" (constitucionalizado), recordando sobre a profunda transformação política, social e econômica ocorridas no período pós-Guerra, marcado pelo reconhecimento dos direitos individuais e pela convivência coletiva, destinando-se a melhorar a economia e a vida da população, assegurando o emprego da totalidade dos recursos de cada país, além de uma justa distribuição de renda, dentre outros objetivos. BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda Y Derecho**. **I**. Madrid: Instituto de Estudios Politicos. Madrid, 1975, p. 423-429.

52 CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição.** 3ª Edição. Almedina: Coimbra, 2003, p. 97-100.

53 CALIENDO, Paulo. Direito Tributário. **Três modos de pensar a tributação. Elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 25.

54 TEODOROVICZ, Jeferson. **História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro**. Op.cit., p. 519-528.

entre a priorização infraconstitucional (sobretudo codificadora) e o período constitucional democrático.

Mas ressalte-se que o ambiente político brasileiro, como se sabe, era marcado por forte instabilidade política, com predominância de governos ditatoriais (o que reflete diretamente na conjuntura jurídico-tributária).

Além disso, as transformações históricas que levam às diferentes Constituições brasileiras, com o passar dos anos, tendem a reforçar a característica essencialmente analítica, extensiva, rígida, mas não unicamente principiológica à Constituição Tributária.

Em suma, o constitucionalismo tributário brasileiro não refletiu com a mesma força ou rapidez as tendências trazidas pelos movimentos constitucionais democráticos europeus pós-guerra e que trouxeram à baila questões fundamentais como a necessidade de extensão e rigidez do sistema constitucional, a elevação da dignidade da pessoa humana e a defesa dos direitos e garantias fundamentais em um ambiente democrático.

As características fundamentais daquele processo, contudo, serão restritivamente sentidas no ambiente tributário brasileiro nas décadas de 1960 a 1980 do século XX, já que sequer se apresentava, naquelas Constituições outorgadas no período, o princípio da dignidade da pessoa humana, que somente apareceria efetivamente na Constituição de 1988.

Nesse aspecto, o ambiente histórico político (e jurídico) brasileiro prevalecente entre os anos 1960 e 1980 não comportou a recepção plena das influências europeias dos constitucionalismos democráticos pós-Guerra, senão meros resquícios, geralmente traduzidos indiretamente por tributaristas (e constitucionalistas) europeus (como Victor Uckmar, Kruse e Jarach, por exemplo), conforme se observa em Baleeiro, Sampaio Dória e Ruy Barbosa Nogueira[55].

Por outro lado, o constitucionalismo tributário brasileiro presente naquele período tendia muito mais à elevação de princípios historicamente consolidados, aliando-se à exigência de extensão e, eventualmente, ao fechamento do sistema tributário (características que, embora identificáveis naqueles movimentos constitucionais europeus, apresentavam fundamentos históricos totalmente diversos), favorecendo também à uma tendência à leituras jurídicas dedicadas ao dogmatismo positivista formalista e normativista de matriz kelseniana (do qual o próprio Prof. Marco Aurélio Greco também se alinhou

[55] FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Sistema Tributário Brasileiro. Discriminação de Rendas.** Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965, p. 25-48. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Financeiro (Curso de Direito Tributário).** São Paulo: José Bushatsky, 1964, p. 15 e ss. DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Princípios Constitucionais Tributários e Cláusula Due Process of Law**. São Paulo, 1964, p. 14-15.

em determinado período de sua trajetória) na compreensão do fenômeno tributário[56]-[57]-[58].

Em síntese, a influência tardia do dogmatismo normativo kelseniano na realidade jurídica brasileira favoreceu a disseminação de uma compreensão distinta acerca da sistemática constitucional tributária prevalecente na Europa pós-Guerra, que somente trará sinais de relativa flexibilização a partir do período de "Redemocratização" (de 1985 em diante), ainda que o dogmatismo normativo kelseniano aplicado ao Direito Constitucional Tributário tenha se fortalecido (ainda que com ponderações) na realidade brasileira nos anos finais do século XX e início do século XXI.

É por isso também que, conforme pondera Greco, o Direito Tributário Brasileiro, especialmente a partir da década de 1990, passou por uma significativa evolução teórica influenciada por fatores internos e externos. O fortalecimento do Estado Democrático de Direito e a globalização favoreceram a ampliação dos debates sobre temas como o papel social do tributo, a justiça fiscal e a efetividade dos direitos fundamentais[59].

É nessa compreensão também que se sobressai a visão funcional (e dinâmica) do Direito. Afinal, o Direito é mudança (e voltado ao futuro) e não constância[60].

E mais do que isso, agora, diferente das Constituições da Ditadura Militar, a Carta Constituição de 1988 passa a adotar paradigma distinto, que se reflete em sua própria estrutura, já que a primeira preocupação da CF/88 "(...) é definir o perfil básico da sociedade civil e de quem participa do processo de manifestação da vontade da coletividade", seguida pelos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos (art. 5) e Direitos Sociais (art. 6 e 7), direitos sobre nacionalidade (12 e 13) e direitos e partidos políticos (art. 14 e 17). Somente a partir do art. 18 é que aparece a disciplina e organização do Estado. Assim, como as demais Constituições democráticas, antes os direitos fundamentais e depois o Estado. Por isso, Marco Aurélio Greco sintetiza:

---

56 Esse assunto é abordado com mais profundidade no trabalho: TEODOROVICZ, Jeferson. **História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro**. Op.cit., p. 320-422.

57 Sobre o assunto, recomenda-se: ROCHA, Sérgio André. **Estudos de Direito Tributário. Teoria Geral, Processo Tributário, Fim do RTT e Tributação Internaciona**l. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2015, p. 01-74.

58 De certa forma, esse assunto também é abordado na obra (especialmente considerando a relação entre contribuinte e Estado): GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento Tributário**. 3 Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 49-71. GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento Tributário**. 4 Ed. São Paulo: Dialética, 2019, p. 61-82.

59 GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade Social e Tributação**. Op.cit., p. 170-171.

60 Essa posição também é explorada na obra "Planejamento Tributário". GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 Edição. Op.cit., p. 33-35; 305-318; 319-355. GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4 Edição. Op.cit., p. 45-47.

> O Foco da CF/88 não é mais o "Estado" (aparato), mas a sociedade civil. A CF/88 passa a assumir o papel de definir a tessitura fundamental do convívio social que deve ser assegurada por esse instrumento (aparato público). Estamos perante uma Constituição da Sociedade Brasileira e não mais uma Constituição do Estado Brasileiro"[61].

E complementa:

> Ademais, constatar que a CF/88 concebe o Estado como instrumento da sociedade para atingir os fins por ela almejados é reconhecer a existência de deveres a serem por ele cumpridos, seja no plano das prestações jurídicas a seu cargo (legislação, jurisdição), seja no plano das prestações materiais, no plano econômico, social, de saúde, etc.[62]

A globalização e a transformação da sociedade industrial para uma sociedade da informação influenciaram a dinâmica da tributação, levando a um deslocamento dos debates tributários tradicionais para temas mais interdisciplinares.

Não por acaso, fortalece-se um ambiente constitucional em que as Gerações ou Dimensões de Direitos Fundamentais, isto é, os de Primeira (direitos individuais) e de Segunda Geração ou Dimensão (direitos econômicos e sociais) são expressamente consagradas na Constituição Brasileira (artigos 6ª a 8ª, 193, 215 e 216, exemplificativamente), embora construídos gradualmente no século XX, observa-se a configuração diferenciada e favorável para a elevação de novas perspectivas à tributação.[63-64]

No mesmo passo, esse quadro constitucional se fortalece através do reconhecimento dos chamados "Direitos de Terceira Geração ou Dimensão", também consagrados no constitucionalismo democrático brasileiro, ao retratarem os direitos difusos, coletivos e homogêneos. São os chamados Direitos de Fraternidade ou Solidariedade (seja no âmbito das relações internas ou internacionais), inseridos nos movimentos constitucionais europeus a partir da década de sessenta do século XX[65], em um ambiente Pós-Guerra, e permeando expressamente os dispositivos da Constituição de 1988[66].

---

61 GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade Social e Tributação**. Op.cit., p. 170-171.

62 Idem, p. 172.

63 Os reflexos das dimensões ou gerações de direitos fundamentais no campo da experiência constitucional e do direito tributário brasileiro foi abordada com maior profundidade no estudo: TEODOROVICZ, Jeferson**. Tributação, Literatura e Solidariedade**. In: Revista Digital do Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Curitiba, n. 27, 30-47, jan./mar. 2020.

64 BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 19ª Edição, São Paulo: Editora Malheiros, 2006, p. 500-517.

65 FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Direitos Humanos Fundamentais**. 11 Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 06.

66 Sobre o assunto também: BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. Op.cit., p. 563.

A relação entre Democracia e Direitos Fundamentais se aprofunda, tornando-se marca registrada desse novo ambiente o princípio da dignidade da pessoa humana, que, afinal, aproxima expressamente a ética e o direito (e fortalece a axiologia nos estudos jurídicos constitucionais)[67], favorecendo também o reencontro ao pensamento kantiano atento à moralidade, à dignidade, ao direito cosmopolita e à paz perpétua de Kant.[68]-[69]

Os reflexos dessa perspectiva humanista e axiológica trazidos pelo reconhecimento de "novos direitos fundamentais" impacta também na literatura tributária, enfatizando o perfil humanista do Direito Tributário[70], conforme se observa, na década de noventa do século XX, na contribuição de Ricardo Lobo Torres, já naquele período dedicando-se à elevação dos Direitos Humanos na Tributação, e fornecendo importantes bases para e defesa dos valores no Direito Tributário, incluindo-os aos Direitos Fundamentais[71] e vinculando-os perenemente à ideia de liberdade fiscal[72]. Para Ricardo Lobo Torres, o tributo é visto como "preço da liberdade".[73]-[74]

Alberto Nogueira, no mesmo período, enxergou a necessidade da reconstrução do Direito Tributário a partir dos Direitos Humanos, apontando alguns caminhos para essa reconstrução[75]. Para Nogueira, os Direitos de 3ª Geração ou Dimensão (ou de 4ª Geração ou Dimensão, dependendo da opinião doutrinária), vinculam-se com maior clareza aos direitos ecológicos, ou ao meio ambiente sustentável[76]. A evolução da pesquisa no campo das dimensões ou gerações de direitos fundamentais revela, hodiernamente, a inclusão do meio ambiente sustentável, da globalização, da internet e da tecnologia, assim como do acesso à informação, que, para Bonavides, seriam os Direitos Fundamentais de Quarta Geração ou Dimensão[77]. Não é por acaso,

---

67 PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e Direito Constitucional Internacional.** 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.26-27.

68 KANT, Immanuel. À Paz Perpétua. Série Filosofia Política. São Paulo: L & PM editores, 1989, p. 33.

69 Idem, p.29.

70 BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda y Derecho. I**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1967, p. 462-463. Sobre o assunto, também: BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional.** Op.cit., p. 571.

71 TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**. Renovar: Rio de Janeiro, 1995, p. 17 e seguintes.

72 Idem, p. 1-3.

73 TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal.** Op.cit., p. 138 e seguintes.

74 TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação.** Op.cit., p. 411 e seguintes

75 NOGUEIRA, Alberto. **A (Re)construção dos direitos humanos da Tributação.** Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 405-425.

76 NOGUEIRA, Alberto. **A (Re)construção dos direitos humanos da Tributação.** Op.cit., p. 173 e seguintes.

77 BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional.** Op.cit., p. 570-572.

que a literatura tributária brasileira (e estrangeira), especialmente a partir da década de noventa do século XX, passe a enxergar com maior clareza esses reflexos em sua investigação jurídica.

Logicamente que, fruto dessas influências, o Direito Tributário Brasileiro contemporâneo também reflete as mudanças na estrutura estatal e social, aproximando-se de princípios da Ordem Econômica (art. 170 da CF), da proteção ao meio ambiente (art. 225 da CF) e da solidariedade e justiça social (art. 193 e seguintes da CF). Além disso, a própria Constituição Federal de 1988, em seu artigo 3º, I, estabelece como objetivo fundamental da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Essas perspectivas, naturalmente, e especialmente a partir da década de 1990 e início do século XXI, impactam na produção literária brasileira.

Exemplo importante pode ser observada com clareza em obra coletiva de relevo organizada por Marciano Seabra de Godoi e Marco Aurélio Greco[78], contando com contribuições de Humberto Ávila[79], Ricardo Lobo Torres[80], Tércio Sampaio Ferraz Júnior[81], entre outros estudiosos, brasileiros e estrangeiros[82].

A apresentação dos organizadores desta Obra Coletiva permeou-se por finalidade clara àqueles estudiosos: superar ou avançar sobre outros temas que não haviam sido bem delimitados pela literatura na época, especialmente nos últimos quarenta anos, onde a tendência doutrinária, jurisprudencial e legislativa voltou-se às técnicas e às formas de instituição e de cobrança de tributos. Contudo, os organizadores criticaram, à época, a falta de discussões a respeito dos fundamentos da tributação, dos valores que a justificam, do papel a ser exercido por ela na sociedade contemporânea, assim como das finalidades desta.

Por esse motivo, e claramente dedicados à elaboração de estudos que considerem o tributo focado na própria "(...) sociedade em si mesma, e não

---

78 GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.) **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, s/p.

79 ÁVILA, Humberto. **Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social.** In: Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.) **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p.68-88.

80 TORRES, Ricardo Lobo. **Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?** In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.) **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 198-208.

81 JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. **Notas sobre Contribuições Sociais e Solidariedade no Contexto do Estado Democrático de Direito.** In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.) **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005., p. 208-221.

82 GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade Social e Tributação.** In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.) **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005p. 168-197; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade Social e Tributação.** In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.) **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 141-167.

no Estado como aparato burocrático (...)", levam a um novo perfil de estudos tributários, a exemplo, segundo relatam, do regime tributário das cooperativas e do papel das contribuições.

Em ambos os temas supracitados, o papel da solidariedade social seria ponto de partida para novos estudos tributários, já que "(...) estudar as relações entre tributação e solidariedade social é investigar o "modo de ser" da tributação contemporânea, inquirindo igualmente a sua justificação (o seu "por quê") e a sua finalidade (o seu "para quê") (...)", o que se harmoniza e com o Estado Democrático de Direito[83], já que como a própria Constituição brasileira de 1988 estabelece, em seu artigo 3ª, I, um dos objetivos fundamentais da República Democrática é "(...) constituir uma sociedade livre, justa e solidária (...)", reforçando-se, seja pelos artigos 6º e 7º da mesma Carta (Direitos Sociais), seja pelos princípios da Ordem Social previstos no Título VIII. Esta última, na visão de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, tem por finalidade alcançar a justiça social[84].

A solidariedade liga-se à ideia de justiça social, intrinsecamente vinculada também à ideia de fraternidade[85]. Logo, na tributação, não há como negar a importância da solidariedade social[86]. Essa atenção à solidariedade na tributação é reflexo inequívoco das Gerações ou Dimensões de Direitos, agora refletidas com maior atenção e reconhecimento na literatura tributária pátria.

Alguns estudiosos, dentre os quais Ricardo Lobo Torres, observam a Solidariedade sob duas perspectivas: enquanto valor básico do Direito; enquanto princípio jurídico constitucional. Nesta última perspectiva, vincula-se aos princípios orientados à justiça tributária, como a capacidade contributiva e o custo/benefício (que justifica a cobrança de contribuições sociais e econômicas)[87-88].

Mas a atenção literária sobre a problemática deve se concentrar também em evitar, identificar e combater distorções na utilização da solidariedade,

---

83 GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Apresentação.** In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.) **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 05-07.

84 JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. **Notas sobre Contribuições Sociais e Solidariedade no Contexto do Estado Democrático de Direito.** In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.) **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 208-221.

85 GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade Social e Tributação.** In: Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.) **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 141-167.

86 GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade Social e Tributação**. Op.cit., p. 168-197;

87 TORRES, Ricardo Lobo. **Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?** In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.) **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 198-208.

88 YAMASHITA, Douglas. **Princípio da Solidariedade em Direito Tributário.** In: Solidariedade Social e Tributação In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.) **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 53-67.

como é o caso do chamado "princípio estrutural da solidariedade", que fundamentou a criação dos chamados "tributos exóticos", com o objetivo de camuflar novas incidências e de aliviar a União da obrigação de repasse aos Estados e Municípios de parcelas da arrecadação, dentre os quais se mencionam as contribuições sociais sobre o faturamento, (Cofins), sobre o lucro líquido (CSL), sobre a movimentação financeira (CPMF), e sobre as aposentadorias dos servidores públicos.

Esse princípio chegou a ser defendido inclusive pelo STF[89], ampliando a compreensão do art.195 da Constituição, e "consolidando" fundamento para as "contribuições exóticas", bem como para a contribuição previdenciária dos inativos (Lei 9.783/99), "(...) fazendo-as incidir genericamente sobre pessoas dotadas de capacidade contributiva e desatando os laços da solidariedade e da responsabilidade dentro do grupo de beneficiários"[90].

Por isso é oportuno também considerar o alerta de Humberto Ávila, para quem o Estado não poderia justificar a tributação com base direta e exclusiva no Princípio da Solidariedade Social, já que o poder de tributar estabelecido constitucionalmente foi delimitado por regras de competência "(...) que já pré-excluem a escolha de outros meios de tributar diversos daquele já previsto (...)", aduzindo que, a partir da teoria jurídica da argumentação, o argumento baseado na solidariedade social teria importância restrita, "(...) não sendo possível aceitar o argumento pautado na solidariedade social para repercutir sobre esse núcleo competencial, alterando-o"[91].

De fato, é uma importante reflexão que se coaduna também com a exigência da segurança jurídica na consideração da solidariedade, não sendo possível, por exemplo, alegar falta de receita para o financiamento da seguridade social para justificar a tributação[92].

Aliás, essa interpretação não se afasta da consideração de Marco Aurélio Greco, para quem o grande desafio dos estudiosos do Direito Tributário é justamente "(...) encontrar o ponto de equilíbrio entre os valores constitucionalmente consagrados"[93].

---

89 RE 150.764-1, Acórdão do Plano, Relator: Ministro Marco Aurélio, RTJ 147:1.062, 16.12.1992; ADI 3.105/DF ADI 3.128/DF, Plenário, Rel. Orig. Ministra Ellen Gracie, Rel. p./acórdão Min. Joaquim Barbosa, 18.08.2004, Informativo n.357, 25.08.2004.

90 TORRES, Ricardo Lobo. **Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?** In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.) **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 198-208.

91 ÁVILA, Humberto. **Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social.** In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.) **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p.68-88.

92 Idem.

93 GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade Social e Tributação.** In: Solidariedade Social e Tributação. Op.cit., p. 168-197.

Assim, a partir desse período, emerge uma nova compreensão do tributo, não apenas como instrumento arrecadador, mas também como ferramenta de concretização de direitos fundamentais e de promoção da justiça social (e da própria solidariedade), impactando nos estudos tributários, que passam a investigar com maior profundidade a relação entre tributação e solidariedade social.

Afinal de contas, para Marco Aurélio Greco: "Tributo Justo será aquele que, efetivamente, captar a capacidade contributiva demonstrada nos fatos geradores escolhidos pelo legislador ou que atender aos princípios da solidariedade ou da isonomia, e assim por diante". E complementa: "Em última análise, temos aqui um conflito de valores. De um lado, os valores liberdade e propriedade, ligados predominantemente a uma posição individual e, de outro lado, os valores solidariedade, capacidade contributiva e isonomia que estão ligados a uma postura coletiva"[94].

Esse princípio permeia toda a ordem social e influencia diretamente o Sistema Tributário Nacional. A solidariedade, nesse contexto, não se limita a um ideal abstrato, mas se concretiza na ideia de que os tributos devem ser instituídos e aplicados para garantir o bem-estar coletivo, promovendo justiça social e igualdade material.

Logo, os estudos contemporâneos ligando o Direito Tributário e a Ordem Social (e com ela os Direitos Sociais Fundamentais) devem promover o equilíbrio entre princípios e postulados fundamentais entre os dois substratos jurídicos, de modo a não desequilibrar ou alterar substancialmente os efeitos jurídicos das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar frente à premente necessidade de maior observância dos valores sociais inerentemente ligados à sociedade (e consagrados na Constituição), como é o caso da Solidariedade Social.

6. O PROBLEMA DA EXPANSÃO DO PODER DE TRIBUTAR (FUNDAMENTADO NA LEGALIDADE), A CRISE DO DIREITO PÚBLICO E A FUNÇÃO DO TRIBUTO PAUTADA NO DEVER CÍVICO DE SOLIDARIEDADE NA VISÃO DE MARCO AURÉLIO GRECO

Feitas algumas considerações relacionadas ao papel da legalidade, o Poder de Tributar e a formação constitucional do Estado Fiscal (e os reflexos da própria Solidariedade nessa construção), passamos a correlacionar a discussão à contribuição de Marco Aurélio Greco, sobretudo sobre a tributação considerada em sua perspectiva funcional.

---

[94] GRECO, Marco Aurélio**. Planejamento Tributário**. 3 Ed. Op.cit., p. 309-310. GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário.** 4 Ed. Op.cit., p. 315-316.

Naquele estudo, a partir de uma visão histórica, identifica que a tributação foi sendo compreendida como manifestação do Poder de Império. Porém, pelos fatores que acima foram analisados, para Marco Aurélio Greco, a tributação deve ser vista não como uma imposição estatal, mas como um dever cívico de solidariedade. Esse entendimento parte da premissa de que o Estado não detém um poder absoluto, mas sim uma função atribuída pela sociedade, cujo objetivo é atender aos interesses coletivos.

Conforme já mencionado, segundo Marco Aurélio Greco, o Direito Tributário brasileiro apresenta uma dúplice influência, advinda de concepções italianas e germânicas. Essa fusão de tradições resultou em um sistema impregnado pela tensão entre autoridade e liberdade. Nesse cenário, o poder de tributar se justifica pela competência atribuída ao Estado, sendo, contudo, submetido a limitações jurídicas. A interpretação expansionista dessa competência, por parte do Poder Público, gera uma disputa constante entre a ampliação da arrecadação e a proteção dos direitos individuais dos contribuintes[95].

Segundo Greco, a dinâmica legislativa brasileira reflete essa disputa. O aumento de instrumentos de proteção ao crédito tributário, como a Cautelar Fiscal, o CADIN e a penhora online, transforma a legalidade de instrumento garantidor da liberdade do cidadão para um meio de imposição do poder estatal. Em contrapartida, a reação dos contribuintes limita-se à impugnação legislativa ou ao questionamento judicial, muitas vezes tardio e ineficaz diante da velocidade com que o Estado impõe novas regras fiscais[96].

Greco critica a abordagem que limita o debate tributário à análise da competência estatal e das limitações constitucionais ao poder de tributar, pois

---

95 GRECO, Marco Aurélio. **Do Poder à Função Tributária.** Op.cit., p. 169-171.

96 "A estratégia de produzir alterações legislativas surte efeito, basta ver o número de novos instrumentos de proteção ao crédito tributário surgidos nos últimos anos (cautelar fiscal, arrolamento, CADIN, penhora on line etc.) que transformaram a legalidade – originalmente um instrumento de libertação do cidadão - em verdadeiro instrumento de sua dominação.

Por outro lado, focar o debate na idéia de poder levou os contribuintes a adotarem apenas uma estratégia de bloqueio aplicada no momento da produção de novas modificações legislativas ou através do recurso ao Poder Judiciário.

A estratégia de bloqueio à produção legislativa raras vezes surge (lembro da reação à MP-66, à denominada MP do Bem e mais recentemente à prorrogação da CPMF). Por sua vez, o recurso ao Poder Judiciário, à parte a sua natural pulverização (salvo casos específicos em que pode caber uma Ação Direta de Inconstitucionalidade), submete-se ao tempo próprio dessa discussão.

Vale dizer, as estratégias de ampliação acabam tendo maior eficácia prática do que as de bloqueio.

De fato, a estratégia de bloqueio - salvo o caso da CPMF – em nada contribui para alterar a situação existente; ao contrário, bloquear modificações é assegurar a manutenção do status quo. Além disso, ela, paradoxalmente, reforça a idéia de "poder", pois, se a estratégia não se revelar eficaz e a alteração legislativa ocorrer, a modificação estará legitimada, pois submetida ao crivo dos que a ela se opunham e ao julgamento no âmbito do processo político pertinente". GRECO, Marco Aurélio. **Do Poder à Função Tributária.** Op.cit., p. 172.

entende que essa visão reforça o poder do Estado ao focar apenas nas condições formais de imposição dos tributos. Ele destaca que, ao centrar-se exclusivamente nos aspectos de legalidade e limitação do poder estatal, ignora-se um elemento essencial da tributação: sua destinação e seu impacto na sociedade.

Ainda, conforme expõe Marco Aurélio Greco, a Constituição de 1988 trouxe uma mudança fundamental ao deslocar o fundamento da tributação do poder estatal para a função social do Estado. O Estado passa a ser visto como uma criação da sociedade civil, com o propósito de atender aos interesses coletivos, ao invés de um ente investido de poder absoluto.

A teoria defendida por Greco está alinhada ao conceito de Estado Democrático de Direito, no qual a tributação não se baseia apenas na capacidade contributiva, mas também no dever de solidariedade, já que a própria Constituição Federal de 1988 estabelece, como um de seus objetivos fundamentais, a construção de uma sociedade justa e solidária (art. 3º, I). Mais do que isso, em nossa leitura, harmoniza-se bem com a visão do Estado Democrático Social Fiscal de Direito.

Essa visão também repercute por outros temas enfrentados por Greco, a exemplo da própria compreensão da legalidade tributária. Em precioso ensaio, Greco também avança nas considerações acerca da percepção da doutrina tributária brasileira sobre a legalidade tributária.

Nesse aspecto, Greco considera a existência de três diferentes perfis (ou papéis) da legalidade tributária nesse contexto: a) a "legalidade-libertação" (enquanto "instrumento de libertação de uma relação de poder não juridicizado"); b) a legalidade-dominação (enquanto "instrumento de dominação por um poder juridicizado" e; c) legalidade-emancipação (enquanto "verdadeiramente instrumento de emancipação da sociedade civil no campo tributário"). Evidentemente que a legalidade enquanto emancipação é melhor enxergada em contexto histórico-político em que haja uma sociedade efetivamente democrática.

Assim, a visão de Greco sobre os diferentes papéis da legalidade se conecta muito claramente, em nossa opinião, acerca da visão funcional do tributo, considerando-o instrumento direcionado à sociedade civil (e não ao Estado)[97].

Por isso, o tributo, segundo Greco, não deve ser visto apenas como uma obrigação imposta pelo Estado, mas como um meio pelo qual os cidadãos contribuem para a manutenção e desenvolvimento da sociedade. Esse entendimento é corroborado por Cláudio Sacchetto, mencionado por Greco, e que

---

[97] GRECO, Marco Aurélio. **Três perfis da legalidade tributária.** In: Legalidade e tipicidade no Direito Tributário. RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 101-110. GRECO, Marco Aurélio. **Três papéis da legalidade tribut**ária. In: Business and Economic School. Instituto Superior de Gestão. Lisboa, Portugal: s/d, p. 01-10. Disponível em: www.isg.pt (último acesso em 25.03.2025).

define o tributo como "um cumprimento de um dever cívico de coesão, expresso pela contribuição para as despesas públicas com base na capacidade de pagamento do indivíduo" (tradução livre)[98], cuja perspectiva modifica também a relação entre Estado e contribuinte, substituindo a visão do tributo como um reflexo do poder estatal por uma visão de cooperação social, na qual a tributação é um instrumento para a concretização de direitos fundamentais e a redução das desigualdades sociais.

Naturalmente, a abordagem baseada na solidariedade tem importantes repercussões no direito tributário brasileiro. Primeiramente, reforça a necessidade de transparência na destinação dos recursos arrecadados, uma vez que a arrecadação de tributos deve estar alinhada com as finalidades sociais e econômicas estabelecidas na Constituição. Além disso, destaca a importância de um sistema tributário progressivo, que assegure a distribuição equitativa da carga tributária de acordo com a capacidade contributiva dos indivíduos.

Por fim, essa visão também influencia a forma como os tributos são interpretados pelo judiciário e pela administração pública, promovendo uma interpretação que privilegie os princípios da justiça fiscal, da transparência e da função social dos tributos (mas que, também não sirva de subterfúgio e nem um "cheque em branco" para a criação e cobrança arbitrária de tributos...). Afinal, para Marco Aurélio Greco, o desafio do Direito Tributário, consiste em justamente encontrar um equilíbrio entre os valores constitucionalmente consagrados, garantindo que a solidariedade seja um fator de equidade, e não de distorção ou arbitrariedade fiscal[99].

Noutro aspecto, segundo Marco Aurélio Greco, a tributação, tradicionalmente fundamentada no poder estatal, tem passado por uma ressignificação teórica que busca alinhá-la com os princípios da solidariedade e da função social, motivo pelo qual Marco Aurélio Greco propõe uma nova leitura da tributação, em que a destinação dos tributos e o impacto social da arrecadação passam a ser centrais no debate tributário. Essa mudança está em consonância com a Constituição de 1988 e com o princípio do Estado Democrático de Direito, reforçando a necessidade de uma tributação mais justa, transparente e voltada ao bem-estar social e que ligue o fundamento à destinação do mesmo[100].

---

98 No trecho original (e ampliado): "The useful and essencial definition of tax revealed by its groundings could be as "a fulfillment of a civic duty of cohesion expressed by the contribution to the public expenses on the basis of a person's ability to pay." O estudo de Sachetto mencionado por Marco Aurélio Greco é o seguinte: SACCHETTO, Claudio. The notion of tax and the principle of cohesion – the italian perspective. In: The concept of tax". EATLP International Tax Series. Coord: PETERS, Bruno. Volume 3, 2005, p. 325. GRECO, Marco Aurélio. **Do Poder à Função Tributária.** Op.cit., 174.

99 Idem.

100 GRECO, Marco Aurélio. **Do Poder à Função Tributária.** Op.cit., p. 174-176.

De fato, essa posição também aparece em outras obras de escol. No livro "Planejamento Tributário", a solidariedade é retomada em pontos importantes do trabalho, a exemplo do Capítulo XIII, que aborda a "terceira fase" do debate sobre planejamento tributário que, por sinal, envolve justamente a capacidade contributiva. Enquanto princípio constitucional, pondera a liberdade às vias da solidariedade social inerente à capacidade contributiva e, nesse passo, o reconhecimento da solidariedade como um princípio jurídico e valor fundamental do ordenamento jurídico nacional reflete uma mudança de paradigma no estudo e na aplicação da tributação. Essa perspectiva retoma também pontos expostos pelo autor nos outros estudos analisados, sobretudo à luz de uma Constituição para a Sociedade (como é a Constituição de 1988)[101].

Nesse passo, para além da capacidade contributiva, a própria solidariedade social aparece como elemento central na construção do Direito Tributário Contemporâneo, perspectiva pelo qual também Marco Aurélio Greco salienta as consequências práticas do redimensionamento do fundamento da tributação na solidariedade:

> As conseqüências práticas são imensas como procurei exemplificar no texto de 2005 mencionado em rodapé. Retomo algumas delas e ressalto outras que se acrescem, por dizerem respeito mais diretamente ao tema aqui examinado.
> A primeira é a de que a função - diversamente do poder - não se legitima pela investidura, mas pelo desempenho. Vale dizer, seu corolário é existir um controle sobre a efetiva aplicação dos recursos arrecadados, não apenas em termos de destinação, mas inclusive de eficiência e economicidade da aplicação à luz das políticas públicas a serem por eles atendidos. Controlar a aplicação do produto da arrecadação, mais do que instrumento de proteção do contribuinte é mecanismo de controle sobre o modo pelo qual está sendo desempenhada a função tributária.
> A segunda é a de que a tributação não se resolve por si e em si; a tributação, em especial (por dizer respeito ao financiamento do Estado) deve estar em sintonia com os objetivos constitucionais e ser adequada (compatível) com a realidade à qual se aplica. O controle de constitucionalidade das exigências tributárias não deve dar-se apenas das perspectivas formal e material, mas principalmente das substancial (valores) e funcional (objetivos).
> A terceira é a de que o interesse arrecadatório e os poderes da fiscalização--que emanam do capítulo do Sistema Tributário e, inclusive do § 1º do artigo 145 da CF/88- é um interesse secundário, dependente do interesse primário consistente na busca do atingimento dos objetivos constitucionais. Exigência tributária que conflite com os objetivos do artigo 3° ou implique em retrocesso na sua busca é tão inconstitucional quanto cobrança sem lei ou retroativa.
> A quarta é a de que a instituição, a permanência da cobrança do tributo, bem como a aplicação dos respectivos recursos, devem estar em sintonia com as

[101] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3 Ed. Op.cit., p. 320-323; 309-355. GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário.** 4 Ed. Op.cit., p. 325-362.

> políticas públicas que justificaram sua criação. Vale dizer, o debate tributário - posto que focado no desempenho de uma função - supõe necessariamente a inserção da exigência pecuniária no âmbito dos instrumentos para o atendimento a certa política pública, consagrada no Plano Plurianual o qual deve ter coerência com a plataforma eleitoral escolhida democraticamente pela via eleitoral.
> A quinta é a de que o debate tributário, mais do que debate meramente técnico, é debate predominantemente cívico; contribuir para as despesas públicas é desdobramento da cidadania em sentido amplo (não apenas no sentido de votar e ser votado), mas vista da perspectiva da solidariedade social.
> Outras conseqüências - relevantes - certamente existem e podem ser lembradas, desde que se aprofunde a análise a partir da perspectiva funcional[102].

A consideração de Marco Aurélio Greco, a partir da solidariedade (ou seu dever cívico) enquanto fundamento da tributação desloca a concepção de tributação enquanto manifestação de Poder (juridicamente delimitado) e que restringe a análise do tributo à sua criação, fiscalização e arrecadação, para permitir olhar ampliado que investigue o destino dessas receitas derivadas. Em outras palavras, passa-se de uma manifestação de poder para uma função (de caráter instrumental) a favor da coletividade e pautado na Solidariedade:

> Em suma, um dos principais passos a serem dados na direção da busca do equilíbrio da relação fisco/contribuinte atualmente no Brasil, é ultrapassar a ideia de tributo como expressão de manifestação de um poder, para evoluir na direção do reconhecimento de que o núcleo do fenômeno tributário está em conceber a tributação como exercício de uma atividade no desempenho de uma função, pois isto implicará deslocar a sociedade civil de mera destinatária e submetida ao poder formal, para assumir o papel de protagonista positiva do direcionamento a imprimir a esta função.
> Além de tudo, esta mudança de perspectiva poderá contribuir firmemente para a mudança do perfil que a legalidade tributária vem apresentando e transformá-la de instrumento de dominação em instrumento de emancipação da sociedade civil no âmbito tributário[103].

Assim, seria possível alcançar novo equilíbrio entre a relação entre o Fisco e o Contribuinte, deslocando o papel da sociedade civil enquanto mera destinatária e submetida ao poder formal (juridicamente delimitado), para exercer protagonismo positivo no direcionamento (e até fiscalização) da destinação do tributo.

Nessa toada, entendemos como inevitável a rediscussão entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro, tema que já vem sendo debatido há tempos

---

102 GRECO, Marco Aurélio. **Do Poder à Função Tributária.** Op.cit., p. 174-175.

103 GRECO, Marco Aurélio. **Do Poder à Função Tributária.** Op.cit., p. 175-176.

na literatura especializada[104], e que favorece e fortalece a proposta de Marco Aurélio Greco, já que os olhares que não se limitam às etapas de instituição à arrecadação do tributo avançam ao Direito Financeiro, permitindo-se verdadeiro controle do gasto público.

Por outro lado, o desafio contemporâneo consiste em garantir que a solidariedade seja aplicada de forma legítima e equilibrada, respeitando os limites constitucionais e promovendo segurança jurídica. Para tanto, é essencial que os estudos tributários continuem a avançar na busca por um modelo tributário que efetivamente harmonize os interesses estatais e os direitos dos contribuintes, consolidando o tributo como expressão do dever cívico e da justiça social.

Assim, para Greco, urge superar visão tradicional da tributação como mera manifestação de poder estatal vem sendo substituída por uma abordagem funcional, na qual os tributos são instrumentos voltados à realização de políticas públicas e à efetivação dos direitos fundamentais, cuja mudança de perspectiva traz também traz importantes implicações práticas:

Controle sobre a aplicação dos tributos: O monitoramento da arrecadação e da destinação dos tributos passa a ser essencial para assegurar sua eficiência e economicidade.

Adequação à realidade social: O modelo tributário deve estar em sintonia com os objetivos constitucionais e com as necessidades concretas da sociedade.

Prevalência do interesse público primário: A arrecadação tributária não pode ser um fim em si mesma, devendo sempre estar vinculada à busca do bem comum.

Coerência com políticas públicas: A criação e manutenção de tributos devem ser compatíveis com as políticas públicas que justificam sua existência.

Participação cívica no debate tributário: O cidadão deve ser protagonista na fiscalização da destinação dos tributos, exercendo sua cidadania de forma plena.

---

[104] Por exemplo, recomenda-se três excelentes trabalhos que buscam essa reaproximação: FERRAZ, Roberto. **Da Hipótese ao Pressuposto de Incidência – em Busca do Tributo Justo.** In: Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa. Volume I. SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.) São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 176-235. SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. **Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação.** In: Política Fiscal. VASCONCELLOS, Roberto França de. (Coord.) Série GVLaw. São Paulo: Saraiva, 2009, p.255-276. GODOI, Marciano Seabra de. **Os Clássicos das Finanças Públicas e do Direito Financeiro e seu paulatino abandono pela Ciência do Direito Tributário produzida no Brasil.** *In:* Leituras Clássicas de Direito Tributário. CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (Coord). Salvador: Jus Podium, 2018, p. 554.

Essa abordagem amplia o debate tributário para além das questões técnicas e jurídicas, incorporando aspectos sociais e políticos essenciais para a construção de um sistema tributário mais justo e eficaz.

Logo, a incorporação da solidariedade como fundamento da tributação representa um avanço significativo no Direito Tributário Brasileiro, proporcionando um modelo fiscal mais equitativo e alinhado aos princípios constitucionais. O tributo, longe de ser apenas uma imposição estatal, deve ser compreendido como um instrumento de coesão social e desenvolvimento econômico (mas que, como bem delimitou a literatura especializada, evite-se utilizá-la como subterfúgio para arbitrariedades no campo da tributação).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente ensaio teve como propósito central homenagear o Professor Marco Aurélio Greco, cuja trajetória acadêmica e produção intelectual representam um marco incontornável no estudo do Direito Tributário brasileiro. Para além de sua inegável erudição, Greco se destacou pela coragem teórica de questionar os paradigmas tradicionais do Direito Tributário, especialmente ao deslocar o eixo do debate da legalidade meramente formal para uma compreensão funcional e substancial do fenômeno tributário.

A análise histórica do poder de tributar, da construção das limitações constitucionais e da evolução da legalidade tributária revelou o pano de fundo normativo e político-institucional que moldou o Direito Tributário contemporâneo. Desde as experiências anglo-saxãs com a Magna Carta, passando pelas Declarações de Direitos modernas e pela influência do Direito Público europeu oitocentista, até a formação do constitucionalismo social do século XX, percebe-se um contínuo tensionamento entre o poder estatal e os direitos fundamentais do cidadão.

Nesse percurso, a obra de Marco Aurélio Greco emerge como ponto de inflexão. Com sólida formação teórica, influenciado por nomes como Geraldo Ataliba, Tércio Sampaio Ferraz Júnior e Gian Antonio Micheli, Greco ultrapassou a abordagem dogmática para oferecer uma visão procedimentalista e funcional do Direito Tributário. Sua leitura crítica da relação jurídico-tributária tradicional propôs uma reconceituação da tributação não como simples imposição derivada do poder de império, mas como expressão de uma **função social do Estado**, fundada no **dever cívico de solidariedade**.

Sua proposta de compreender o tributo como instrumento de efetivação de políticas públicas e concretização de direitos fundamentais desloca a sociedade civil da posição de mera destinatária da tributação para o papel de protagonista ativa no direcionamento e fiscalização da aplicação dos recursos públicos. Essa virada teórica tem implicações práticas profundas: da

necessidade de controle substancial sobre a destinação dos tributos à exigência de coerência entre a tributação e os objetivos constitucionais previstos, como justiça fiscal, equidade e solidariedade.

Marco Aurélio Greco também esteve entre os primeiros a defender o equilíbrio entre legalidade, capacidade contributiva, justiça fiscal e solidariedade social, elementos que devem coexistir harmonicamente no ordenamento jurídico tributário. Ao criticar o uso distorcido da solidariedade como fundamento arbitrário de exação tributária (assim como também fizeram outros estudiosos brasileiros lembrados neste trabalho) e ao enfatizar a função do tributo como serviço à coletividade, Marco Aurélio Greco fortalece sua participação na compreensão do próprio fundamento do tributo e impacta na construção do pensamento tributário brasileiro.

Não é por acaso que Marco Aurélio Greco consolidou-se como uma das vozes mais importantes e originais do Direito Tributário contemporâneo. Sua contribuição não se limitou à teoria, mas se projetou para além dos muros da academia, influenciando decisões judiciais e administrativas, a construção teórica e a vivência prática do direito tributário e a própria cultura jurídica tributária brasileira contemporânea.

Naturalmente, pagou o preço da autonomia de pensamento jurídico. O caminho da autonomia é sempre mais tortuoso e incerto, especialmente para quem decide romper as amarras firmadas em posições teóricas dissonantes (e prevalecentes).

Porém, a (longa) trajetória virtuosa de Marco Aurélio Greco, prova que a autonomia de pensamento é o caminho natural do pensador comprometido com sua ciência. É assim também com Marco Aurélio Greco, que, dentre outros grandes estudiosos do fenômeno tributário, mantém-se relevante e atual, cuja leitura é indispensável àqueles que se dedicam ao estudo crítico e comprometido do Direito Tributário.

REFERÊNCIAS

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

AYALA, José Luiz Perez de; GONZALEZ, Eusébio. **Curso de Derecho Tributário**. Madrid: EDERSA, 1975.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizada por Mizabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 19ª Edição, São Paulo: Editora Malheiros, 2006.

BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda Y Derecho**. **I**. Madrid: Instituto de Estudios Politicos. Madrid, 1975, p. 58 e seguintes.

CALIENDO, Paulo. Direito Tributário. **Três modos de pensar a tributação. Elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição.** 3ª Edição. Almedina: Coimbra, 2003.

Códigos Tributários. Alemão. Mexicano. Brasileiro. 1º edição. Tradução de Souza Diniz. São Paulo: Edições Financeiras S.A., 1965.

Código Tributário Alemão – 1998 – "Abgabenordnung". Trad. Aclibes Burgarelli; Enno Gau; Marcelo Campos; Ruber David Kreile. Coord. Dejalma Campos. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas. Coord. Edvaldo Brito. Ns. 30 a 37. São Paulo: RT.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Princípios Constitucionais Tributários e Cláusula Due Process of Law**. São Paulo, 1964.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Sistema Tributário Brasileiro. Discriminação de Rendas.** Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965.

FANTOZZI, Augusto. **Diritto Tributário**. UTET, 1991.

FERRAZ, Roberto. **Da Hipótese ao Pressuposto de Incidência – em Busca do Tributo Justo.** In: Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa. Volume I. SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.) São Paulo: Quartier Latin, 2003.

FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Direitos Humanos Fundamentais**. 11 Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

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

GODOI, Marciano Seabra de. **Os Clássicos das Finanças Públicas e do Direito Financeiro e seu paulatino abandono pela Ciência do Direito Tributário produzida no Brasil.** *In:* Leituras Clássicas de Direito Tributário. CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (Coord). Salvador: Jus Podium, 2018.

GRECO, Marco Aurélio**. Dívidas Fiscais – I – Procedimento Administrativo.** São Paulo: Edições Saraiva, 1977.

GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da tributação e procedimento**. 1ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 06-13.

GRECO, Marco Aurélio**. Planejamento Tributário e Interpretação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento Tributário.** 1 Ed. São Paulo: Dialética, 2004.

GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento Tributário**. 3 Ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento Tributário.** 4 Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da Tributação: Uma Visão Funcional**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

GRECO, Marco Aurélio. **Do Poder à Função Tributária.** In: FERRAZ, Roberto. Limites e Princípios da Tributação 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura "sui generis"**). São Paulo: Dialética, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária: ICMS - IPI - PIS – Cofins**. São Paulo: IOB Informações Objetivas, 1998.

GRECO, Marco Aurélio**. Substituição Tributária (antecipação do fato gerador).** 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário e Abuso de Direito**. In: MARTINS, Ives Gandra de Silva (Coord.). Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários. São Paulo: Atlas, 1996.

GRECO, Marco Aurélio. **Três perfis da legalidade tributária.** In: Legalidade e tipicidade no Direito Tributário. RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. **Três papéis da legalidade tributária.** In: Business and Economic School. Instituto Superior de Gestão. Lisboa, Portugal: s/d, p. 01-10. Disponível em: www.isg.pt (último acesso em 25.03.2025).

GRECO, Marco Aurélio. **A crise do formalismo no Direito Tributário.** In: Revista da PGFN. Brasília, s/d.

GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.) **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, s/p.

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

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

GRECO, Marco Aurélio. **Do Poder à Função Tributária.** In: FERRAZ, Roberto. Limites e Princípios da Tributação 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

HESSE, Konrad. **Conceito e peculiaridade da Constituição.** In: HESSE, Konrad. **Temas Fundamentais do Direito Constitucional.** Textos selecionados e traduzidos por Carlos de Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes e Inocêncio Mártires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009.

HESSE, Konrad. **Significado dos Direitos Fundamentais.** In: HESSE, Konrad. **Temas Fundamentais do Direito Constitucional.** Textos selecionados e traduzidos por Carlos de Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes e Inocêncio Mártires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009

IHERING, Rudolf von. **A Luta pelo Direito.** 2ª Ed. Trad. Ricardo Rodrigues Gama. São Paulo: Russel, 2005.

JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. **Notas sobre Contribuições Sociais e Solidariedade no Contexto do Estado Democrático de Direito.** In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.) **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

KANT, Immanuel. À Paz Perpétua. Série Filosofia Política. São Paulo: L & PM editores, 1989.

LABAND, Paul. **Le Droit Publique de l' Empire Allemand.** Tome V. La force armée de l'Empire Allemand.. Traduction de Savinien Souissy. Paris: V. Giard & Briere, 1903.

LOCKE, John. **Segundo Tratado sobre o Governo**. Os Pensadores. Trad. Anoar Aiex e E.Jacy Ribeiro. São Paulo: Abril Cultural, 1978.

MAFFEZZONI, Frederico. **Profili di una Teoria Giuridica Generale Dell'Imposta.** Milano: Giuffrè, 1969.

MARTUL-ORTEGA, Perfecto Yebra. **Prólogo.** In: KRUSE, Heinrich Wilhelm. **Derecho Tributario.** Parte General. 3ª edición. Editorial de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Reunidas. Madrid, 1978.

MAYER, Otto**. Derecho Administrativo Alemán**. Tomo II. Parte Especial. Poder de Policia y Poder Tributário. Depalma: Buenos Aires, 1950.

MAYER, Otto. **Deutsches Verwaltungsrecht.** Bd. 1. Leipzig: Duncker & Humblot, 1895.

MICHELI, Gian Antonio. **Corso di Diritto Tributário,** 4º ed. Ver. Aum. Torino: Utet, 1978.

MILL, Stuart. **Princípios de Economia Política. Com Algumas de suas Aplicações à Filosofia Social.** Volume II. Trad. Luiz João Baraúna. Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição.** Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MONTESQUIEU, **Do Espírito das Leis.** Trad. Jean Meville. São Paulo: Martin Claret,s/d.

NOGUEIRA, Alberto. **A (Re)construção dos direitos humanos da Tributação.** Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Financeiro (Curso de Direito Tributário).** São Paulo: José Bushatsky, 1964.

Nabais, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

Novo Código Tributário Alemão (AO – 1977). Tradução de Alfred J. Schimid, Brandão Machado, Eduardo Frederico de A.Carvalho, Gerd W. Rothmann, Henry Tilvery, Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Co-edição: Companhia Editora Forense & Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1978.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e Direito Constitucional Internacional.** 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2019.

ROCHA, Sergio André. **Estudos de Direito Tributário. Teoria Geral, Processo Tributário, Fim do RTT e Tributação Internacional**. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2015.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do Contrato Social**. Trad. Pietro Nassetti. 3º Edição. São Paulo: Martin Claret, s/d.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. **Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação.** In: Política Fiscal. VASCONCELLOS, Roberto França de. (Coord.) Série GVLaw. São Paulo: Saraiva, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. ***Contribuição à Investigação das Origens do Princípio da Legalidade em Matéria Tributária*.** In: Carlos Mário da Silva Velloso; Roberto Rosas; Antonio Carlos Rodrigues do Amaral. (Org.).

Princípios Constitucionais Fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins. 1 ed. Vol. 1. São Paulo: Lex, 2005

SCHOUERI, Luís Eduardo**. Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações. Investigação Sobre sua Natureza e suas Causas**. Livro Quarto. Volume II. Tradução de Luis João Baraúna. Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural, s/d.

TEODOROVICZ, Jeferson. **História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin – IBDT, 2017.

TEODOROVICZ, Jeferson. **O Panorama Histórico da Legalidade Tributária**. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas. N. 100. São Paulo: RT, 2011.

TEODOROVICZ, Jeferson**. Tributação, Literatura e Solidariedade**. In: Revista Digital do Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Curitiba, n. 27, 30-47, jan./mar. 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**. Renovar: Rio de Janeiro, 1995.

TORRES, Ricardo Lobo**. Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12º Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fisc***al.* Rio de Janeiro: Renovar, 1991

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

UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 2001.

VANONI, Ezio. **Natureza e Interpretação da Legislação Tributária**. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A, 1952.

Capítulo 14

A Aplicação da Multa Qualificada aos Planejamentos Tributários na Obra de Marco Aurélio Greco: Um Ponto de Equilíbrio entre o "Céu" da não Incidência e o "Inferno" da Multa Qualificada

Jorge Ricardo da Silva Júnior

1. INTRODUÇÃO

A publicação da impactante obra "Planejamento Tributário" de Marco Aurélio Greco, com sua primeira edição em 2004, deu início a uma mudança de paradigma nas discussões envolvendo planejamento tributário. Nas palavras de Sergio André Rocha, a obra de Greco foi responsável por uma revolução, teórica e prática, no campo do controle do planejamento tributário[1].

Até então, a análise de planejamentos tributários era, em sua grande maioria, voltada para verificação de aspectos formais das operações, deixando de lado aspectos substanciais relevantes, tal como a finalidade da realização de determinada operação pelo contribuinte ou mesmo se o negócio jurídico está de acordo com sua causa jurídica.

Como o próprio autor notícia em seu prefácio à primeira edição, o seu trabalho foi alvo de diversas críticas e muitos afirmaram que seus primeiros textos sobre o tema, com destaque para o seu "Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária"[2], teriam aberto a "caixa de pandora"[3]. Em verdade, não obstante a obra seja criticável como qualquer outra, a verdade é que Marco Aurélio Greco não abriu a "caixa de pandora", mas apenas tratou de uma realidade que ainda não era visível para muitos.

---

1 ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário na obra de Marco Aurélio Greco*. 2 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

2 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

3 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 27.

Utilizando-se de outra analogia utilizada por Greco em palestras sobre o tema, ele "apenas acendeu o fósforo em uma sala que estava cheia de gás". Portanto, a "explosão" (mudança na forma de enxergar e analisar planejamentos tributários) aconteceria a qualquer momento. No entanto, não se pode negar que a obra de Greco foi o ponto de partida e teve grande relevância para a mudança de paradigma e desenvolvimento do debate sobre o tema.

Como se sabe, a obra de Greco acabou sendo utilizada pelas autoridades fiscais e pelo próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em diversas oportunidades, de forma direcionada e imparcial, como base teórica para o questionamento e desconsideração de planejamentos tributários. Tal contexto resultou na rotulação de Greco como um autor "fiscalista", muitas vezes por aqueles que nem sequer aprofundaram o estudo de sua obra.

Contudo, ainda que Greco seja considerado, genericamente, como "fiscalista", seu posicionamento sobre a aplicação de multas no âmbito do planejamento tributário sempre partiu de um raciocínio no sentido da excepcionalidade de tais penalidades, especialmente no caso da multa qualificada, ou seja, uma posição nada fiscalista.

Em razão disso, a teoria de Greco, nesse âmbito, não era utilizada pelas autoridades fiscais e pelo CARF. Vale ressaltar que a banalização da qualificação da multa teve como reflexo muitas autuações fiscais com a imposição de multa qualificada, sem a consolidação de parâmetros mínimos para avaliar a adequação de tal penalidade[4]. No entanto, conforme será visto, tal cenário se modificou ao longo do tempo.

Diante disso, o presente artigo tem como objetivo analisar a teoria de Greco sobre a aplicação da multa qualificada no âmbito do planejamento tributário e sua aplicação na jurisprudência administrativa.

Para tanto, em primeiro lugar, será sintetizada a questão da polissemia do termo "fraude", que é pressuposto para compreensão da posição do autor sobre o tema a partir de suas publicações. Não será analisada a discussão sobre a aplicabilidade ou não da fraude à lei no direito tributário[5], partindo-se do pressuposto da aplicabilidade do instituto, já que Greco elenca tal instituto para designar a elisão fiscal considerada ilegítima em todas as suas manifestações.

Em segundo lugar, será analisada a posição de Greco sobre a aplicação das multas, especialmente a multa qualificada, aos planejamentos tributários.

---

4 HALPERIN, Eduardo Kowarick. *Multa qualificada no Direito Tributário*. Série Doutrina Tributária. v. 38. São Paulo: IBDT, 2021. p. 12

5 Cf: BORGES COELHO DE MIRANDA FREIRE, André. Fraude à Lei no Direito Tributário: Conceito, Estrutura e Âmbito de Aplicação. *Revista Direito Tributário Atual*, *[S. l.]*, n. 55, p. 55–72, 2023. DOI: 10.46801/2595-6280.55.2.2023.2401.
Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2401. Acesso em: 10 maio. 2025.

Por fim, será analisado o posicionamento do CARF sobre o tema, com o objetivo de verificar a influência prática da teoria de Greco.

2. A POLISSEMIA DO TERMO "FRAUDE"

A questão relativa à polissemia do termo "fraude" no Direito Tributário é o primeiro tema a ser tratado por Greco no Capítulo "X – Segunda Fase do Debate: liberdade, salvo patologias – Fraude à Lei e Outras Figuras" da 4ª Edição do seu "Planejamento Tributário"[6].

Conforme refere o autor, o termo fraude "pode assumir dois distintos significados, conforme o contexto em que se insere, o que, inclusive, levou a doutrina a adjetivá-lo, de modo a distinguir quando se trata de uma ou de outra hipótese"[7].

De um lado, o termo fraude é empregado para designar uma conduta dolosa e enganosa que atenta contra o que dispõe a norma jurídica. Um exemplo desse uso pode ser encontrado no artigo 171 do Código Penal, que trata do crime de estelionato como a obtenção de vantagem ilícita por meio fraudulento[8]. Nesse caso, conforme refere Greco:

> Neste contexto, o termo fraude supõe conduta que configure infração direta à legislação, no caso, penal e em que a ação fraudulenta é dirigida à pessoa da vítima. Fraude, neste sentido, é apenas a modalidade de determinada conduta que implique inserção em dispositivo penal específico. Daí falar-se em fraude em sentido penal". Neste contexto, é que se visualiza a figura do chamado *dolus malus* ou dolo nocivo.[9]

No entanto, de outro lado, há o sentido de fraude que foi designado de "fraude à lei". Nessa acepção, a fraude corresponde à hipótese em que se busca uma norma na qual se enquadre o comportamento, com o objetivo de contornar a aplicabilidade de uma norma imperativa. Ou seja, busca-se, com base em uma norma de cobertura, contornar ou "driblar" a norma imperativa, que traz uma consequência indesejada ao agente[10].

Em outras palavras, há uma violação indireta pela obtenção de consequências proibidas por meio do exercício de um poder normativo lícito.[11]

Com efeito, a distinção é relevante, especialmente em razão da utilização do termo "fraude" pelo art. 149, VII, do Código Tributário Nacional,

---

6 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

7 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 257.

8 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 257.

9 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 257-258.

10 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 258.

11 HALPERIN, Eduardo Kowarick. *Multa qualificada no Direito Tributário*. Série Doutrina Tributária. v. 38. São Paulo: IBDT, 2021. p. 82.

que trata da hipótese de lançamento de ofício nos casos de "dolo, fraude ou simulação". Conforme questiona Greco: "que 'fraude' é essa prevista pelo art. 149, VII?".

De acordo com o autor, a fraude a que se refere o art. 149, VII, do CTN é a conduta enganosa e dolosa, que não deve ser confundida com a fraude à lei.[12] Nos termos, do art. 166, VI, do Código Civil (CC), a fraude à lei é hipótese de nulidade do negócio jurídico. Ou seja, conforme o direito civil, na fraude à lei não há ilícito como na "fraude fiscal", trata-se de um "drible jurídico" para contornar a norma imperativa, o que enseja nulidade do negócio jurídico.

Vale ressaltar que há quem sustente, como é o caso de Douglas Yamashita, que, embora o art.166, IV, do CC considere nulos os atos praticados com fraude à lei, como tal nulidade é absoluta e constitui uma sanção punitiva que é característica dos atos ilícitos, a fraude à lei constituiria ilícito[13]. No entanto, tal raciocínio não é compartilhado por Greco.

A abordagem de Greco sobre a distinção entre fraude à lei e fraude fiscal pode ser sintetizada da seguinte forma:

> Por isso, podem ser identificadas duas situações distintas às quais a palavra "fraude" pode se referir: 1) a **fraude à lei**, em que há atos lícitos e violação indireta ao espírito da lei ou ao ordenamento como um todo; e 2) a **fraude contra o Fisco** em que a conduta agride diretamente uma norma que assegura um direito ou crédito do Fisco - existente ou em curso de formação - de modo a escondê-lo ou impedir seu surgimento.
>
> Em suma, a hipótese de fraude civil ou fraude à lei não se confunde com a hipótese de fraude contra o Fisco ou que apresente viés penal. Enquanto, naquela, a conduta busca respaldo em norma do ordenamento (norma de cobertura) e a agressão que pode acarretar é ao ordenamento em seu conjunto, nesta, a conduta é diretamente contrária à letra da lei[14].

Dessa forma, embora o ordenamento jurídico combata ambas as condutas, a fraude à lei é elencada como hipótese de nulidade do negócio jurídico, enquanto a fraude contra o Fisco constitui inegável ilícito. Conforme foi referido, tal constatação é importante para compreensão da posição de Greco sobre as penalidades e, especialmente, sobre a aplicação da multa qualificada.

---

12 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 258.

13 YAMASHITA, Douglas. Limites à Economia de Tributos: da Teoria Legal à Prática Jurisprudencial. In: YAMASHITA, Douglas (coord.). *Planejamento tributário à luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex Editora, 2007. p. 73.

14 GRECO, Marco Aurélio. Multa agravada e em Duplicidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. nº 76. São Paulo: Dialética. p. 150.

3. MULTAS NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A POSIÇÃO DE MARCO AURÉLIO GRECO

3.1. Inaplicabilidade de multa na Fraude à lei

Ao iniciar propriamente a análise da penalidade a ser aplicada a cada hipótese, Greco destaca a relevância da fraude à lei não constituir ilícito, conforme referido anteriormente.

Nesse sentido, o autor traz à luz a regulamentação pretendida pela Medida Provisória nº 66/02, que buscou estabelecer os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos previstos no parágrafo único do art. 116 do CTN. No entanto, os arts. 13 e 19 da MP 66, que tratavam do tema, não foram convertidos em lei. Nessa menção, o autor ressalta o §2º, do art. 17, da MP, o qual estabelecia que o contribuinte que tivesse os atos ou negócios desconsiderados, teria o prazo de 30 dias para pagamento do tributo acrescido dos juros de mora. Portanto, a MP não estabelecia cobrança de multa de ofício em tais casos, tampouco multa qualificada[15].

Ainda, Greco destaca que a ausência de penalidades em tais casos não seria um estímulo à fraude, "mas significaria apenas reconhecer a natureza que ela apresenta e definir uma reação compatível"[16].

Daí a opinião do autor de que os casos de fraude à lei não deveriam ensejar nenhuma penalidade, já que, embora busque um fim combatido pelo ordenamento jurídico, o contribuinte age de acordo com uma norma jurídica para contornar outra. Nesse cenário, a MP seria um passo significativo para estabelecimento de um ponto de equilíbrio para que os planejamentos tributários não se limitassem a conduzir "ao céu da não incidência ou ao inferno da multa de ofício eventualmente agravada em dobro".[17]

Embora seja instituto distinto da fraude à lei, a nosso ver o mesmo raciocínio apresentado poderia ser aplicado à simulação.

Em primeiro lugar, pois também se trata de vício do negócio jurídico, e não de ilícito, de forma semelhante à fraude à lei. Em segundo lugar, pois ao partir do pressuposto de que a simulação é vício de causa do negócio jurídico, como faz Greco[18], não se poderia afirmar que tal vício, por si só, constituiria fraude contra o Fisco, visto que sequer é relevante a vontade declarada pelo contribuinte, a qual ganha relevância ao se adotar a simulação como vício da vontade (concepção volitista).

---

15 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 258.

16 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 258.

17 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 258.

18 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 285.

Vale relembrar que, na concepção causalista exposta por Greco, a simulação é caracterizada quando determinado tipo de negócio jurídico seja utilizado para a consecução de fim não correspondente à sua causa[19].

De outro lado, na concepção volitista, há simulação quando a declaração de vontade das partes é falsa ou enganosa, de forma que o ato simulado consiste em um negócio jurídico aparentemente normal, mas que visa atingir efeito diverso daquele que deveria produzir[20]. Nessa concepção, a simulação é muitas vezes comparada a uma efetiva mentira por parte do contribuinte[21].

Há de se destacar que a adoção da concepção volitista de simulação pode ter como resultado colocar simulação e fraude na mesma "caixa", seja ao definir "evasão fiscal" ou mesmo ao afirmar que, quando há simulação, há, em princípio, fraude[22]. Tal visão tem como consequência, ainda que implícita, considerar a simulação como vício que caracteriza ilícito.

Assim, embora Greco não faça menção à simulação ao tratar da inaplicabilidade de penalidade à fraude à lei, é possível afirmar que, na concepção do referido instituto como vício de causa, o mesmo raciocínio seria aplicável.

Dessa forma, à luz do exposto pelo autor, os planejamentos tributários realizados com base em fraude à lei (ou mesmo simulação em sua concepção causalista) não deveriam configuram ilícitos para fins tributários aptos a justificar a imposição de penalidades, notadamente a multa de ofício ou a sua majoração qualificada. Ou seja, Greco sustenta uma posição pela razoabilidade e proporcionalidade na reação estatal (aplicação de penalidades) aos planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, de modo a garantir segurança jurídica e um equilíbrio na relação entre Fisco e Contribuinte.

Partindo dessas premissas, o autor passa a analisar a aplicação da multa qualificada.

3.2. A multa qualificada

A aplicação da multa qualificada nos casos de lançamento de ofício, atualmente, está prevista no §1º, VI, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, (com a redação dada pela Lei nº 14.689/2023), que dispõe o seguinte:

---

19 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 285.

20 BIANCO, João Francisco. Planejamento tributário: estudo de caso e exame crítico da jurisprudência. In: YAMASHITA, Douglas (coord.). *Planejamento Tributário à luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex Editora, 2007. p.182.

21 Cf: HALPERIN, Eduardo Kowarick. *Multa qualificada no Direito Tributário*. Série Doutrina Tributária. v. 38. São Paulo: IBDT, 2021. p. 87-90; e ÁVILA, Humberto. Planejamento Tributário. *Revista de Direito Tributário*. v. 98. São Paulo: Malheiros, 2006.

22 Cf: HALPERIN, Eduardo Kowarick. *Multa qualificada no Direito Tributário*. Série Doutrina Tributária. v. 38. São Paulo: IBDT, 2021. p. 87-90; e YAMASHITA, Douglas (coord.). *Planejamento tributário à luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex Editora, 2007.

> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
> I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;
> § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:
> VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 definem as condutas de "sonegação", "fraude" e "conluio":

> Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:
> I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;
> II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.
> Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.
> Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Como se vê, a partir da análise conjunta dos dispositivos da Leis nº 4.502/64 e nº 9.430/96, nos casos em que se constate fraude deve ser aplicada a multa qualificada, atualmente no patamar de 100%, mas, que, até o advento da Lei nº 14.689/2023, era de 150%.

Nesse cenário, não obstante a abordada polissemia do termo fraude, parece claro, como defende Greco, que o referido artigo não se aplica à fraude à lei[23]. A fraude a que se refere o art. 72 (fraude contra o Fisco), como o próprio artigo estabelece, exige prática de ação ou omissão "dolosa" característica de um ilícito para sua configuração, o que não se verifica na hipótese de fraude à lei.

Assim, defende o autor que esta penalidade pressupõe a ocorrência de dolo no seu "mais puro sentido penal", de tal sorte que não é toda e qualquer

[23] GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 258.

hipótese de falta de pagamento que leva à duplicação da multa[24]. Nesse contexto, afirma o autor que:

> Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido – que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável –, não se trata de caso regulado pelo § 1º do artigo 44, mas de divergência na qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude e da sonegação a que se referem os dispositivos para os quais o § 1º remete.[25] (grifou-se)

À luz dessas considerações, fica claro que a hipótese de aplicação da multa qualificada é de fraude fiscal, e não fraude à lei, já que nesta ultima hipótese não há objetivo de enganar ou iludir o Fisco.

No entanto, embora essa distinção pareça evidente, Sergio André Rocha, ao analisar a posição de Greco, destaca que a prática da Receita Federal do Brasil (RFB), muitas vezes referendada pelo CARF, era no sentido da aplicação da multa qualificada aos casos de planejamentos tributários ilegítimos praticados com fraude à lei, o que seria rechaçado com base na posição de Greco[26]. Vale ressaltar que, conforme será visto, na maioria dos casos, as decisões não fazem menção à fraude à lei, mas sim à simulação, o que demonstra a dificuldade de separação dessas patologias conceitualmente[27].

A tendência do Fisco à aplicação da multa qualificada de forma ampla foi criticada por Greco em obra publicada no II Seminário do CARF, ocorrido em 2017[28]. Na oportunidade, o autor fez referência à pretensão do Fisco de tentar enquadrar os planejamentos tributários não aceitos pelas autoridades fiscais como condutas dolosas que configurariam hipótese de aplicação da multa qualificada e, inclusive, de representação fiscal para fins penais. À época, Greco ressaltou a necessidade de cautela quanto à questão.

De um lado, porque o dolo é evento que supõe prova cabal de sua ocorrência, de tal sorte que não se pode confundir a intenção de querer realizar

---

24 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 270.

25 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 270.

26 ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário na obra de Marco Aurélio Greco*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022. p. 95.

27 Cf: ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário na obra de Marco Aurélio Greco*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022. p. 100.

28 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário Revisitado. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de. et. al. (Coords.). *Estudos Tributários do II Seminário CARF*. Brasília: CNI, 2017. *Apud* ROCHA, Sérgio André. *Planejamento Tributário na obra de Marco Aurélio Greco*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022. p. 179-180.

o negócio jurídico com o dolo decorrente da intenção deliberada violar a lei tributária ou tributária penal.

De outro lado, pois, muitas vezes, as situações que envolvem planejamentos tributários ensejam dúvidas quanto à qualificação jurídica dos fatos ocorridos. Dessa forma, em caso de dúvida quanto à existência ou não da conduta infracional, a penalidade deve ser afastada com base no art. 112 do CTN.

Daí a posição de Greco no sentido de que a norma do art. 72 da Lei nº 4.502/64, como norma de caráter sancionador, deve ser interpretada de forma estrita e é inaplicável aos casos de fraude à lei[29]. Isso porque, nos casos de planejamento tributário, o contribuinte, de forma voluntária, realiza negócios previstos no ordenamento jurídico, com qualificação certa e que configuram hipótese de incidência de determinadas normas consideradas mais vantajosas do ponto de vista fiscal. Ou seja, o contribuinte, ao realizar determinado negócio, acredita estar praticando o fato gerador de outro tributo ou mesmo não praticar o fato gerador[30].

O ponto comum dessas hipóteses, afirma Greco, é que o fato gerador desde o início tem sua conformação mantida. Nesse sentido, vale ressaltar trecho em que Greco esclarece e exemplifica essa questão:

> Vale dizer, se o ato realizado foi a incorporação de uma sociedade por ações, desde os atos preliminares sempre a conformação é de uma incorporação. Ou seja, não há, no curso formativo da operação que configure a hipótese de incidência do imposto ou contribuição, a inserção de condutas que a atalhem. **Pode ocorrer que, por diversas razões, um determinado ato ou negócio, realizado em contemplação de certa norma de não incidência ou semelhante, venha a ser considerado como configurador de um fato gerador, mas isto só ocorrerá em razão da superveniência de um juízo emanado da autoridade fiscal que, divergindo da qualificação jurídica dada pelo contribuinte, atribui-lhe outra qualificação**[31]. (grifou-se).

Assim, no planejamento tributário todo o processo formativo do ato ou negócio deve ocorrer consistentemente e sem condutas que alterem a meio curso.

Nesse contexto, não se poderia cogitar a aplicação de multa qualificada pois não há preenchimento da hipótese de incidência do art. 72 da Lei nº 4.502/64. Como visto, o artigo faz referência à conduta que busca impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, o que difere de simplesmente de não realizar o fato gerador.

---

29 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 273.

30 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 273.

31 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 274.

Vale destacar, conforme aponta Eduardo Halperin, que a interpretação literal do referido dispositivo é problemática. Em primeiro lugar, pois se o contribuinte impediu a ocorrência do fato gerador, não surge a obrigação tributária principal. Em segundo lugar, pois se o contribuinte modifica ou exclui características do fato gerador, a ponto de deixar de ser o que é, então sua ocorrência não concretiza[32]. Nessa linha, a chave para compreensão da fraude prevista no dispositivo seria, de um lado, a exigência de dolo, que indica que a exclusão ou modificação de características do fato gerador está ligada a uma finalidade ilícita, e, de outro lado, na referência do dispositivo à modificação e à exclusão de características do próprio fato gerador, e não do evento que lhe origina[33].

Em síntese, nessa concepção, a fraude seria concretizada quando o fato gerador ocorre normalmente (com suas características essenciais), mas o sujeito passivo apresenta tal fato gerador à autoridade fiscal com suas características excluídas ou modificadas.

Buscando esclarecer a problemática redação, Greco tem posição distinta da acima referida, pois entende que o ponto central para interpretação do dispositivo está em identificar a existência do processo formativo do fato gerador. Nessa linha, haveria fraude se o contribuinte, durante o "iter formativo" do fato gerador, caracterizado pela realização de atos que representem o núcleo do fato gerador, de modo que sua ocorrência seja mera consequência, introduzisse atos ou omissões que não permitam o aperfeiçoamento do fato gerador que iria ocorrer[34].

Portanto, para Greco, a fraude é realizada no processo de concretização do fato gerador, mas não após sua ocorrência. Em outras palavras, as condutas do contribuinte buscam desnaturar a ocorrência do fato gerador decorrente dos atos ou negócios realizados.

Por fim, outro aspecto destacado por Greco é o de que a intenção do negócio jurídico não se constitui como dolo do tipo penal[35], conforme alertado pelo autor no seminário anteriormente referido. Este ponto merece especial atenção, pois, aparentemente, nele reside o equívoco central da tendência do Fisco em pretender aplicar a multa qualificada a planejamentos tributários que, em verdade, não envolvem efetiva fraude.

Como referido anteriormente, para que haja fraude, é necessário que se comprove a existência de dolo como elemento constitutivo do tipo. No entanto, o

---

32 HALPERIN, Eduardo Kowarick. *Multa qualificada no Direito Tributário*. Série Doutrina Tributária. v. 38. São Paulo: IBDT, 2021. p. 82.

33 HALPERIN, Eduardo Kowarick. *Multa qualificada no Direito Tributário*. Série Doutrina Tributária. v. 38. São Paulo: IBDT, 2021. p. 82

34 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 274.

35 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 276.

dolo não se confunde com a intenção do contribuinte de efetivamente realizar certo negócio jurídico que resulte em economia tributária. Isso porque há uma linha divisória entre o dolo penal e a intenção civil, pois, do contrário, a conclusão seria de que todo planejamento tributário configura crime, o que certamente desconsidera a própria liberdade constitucionalmente assegurada ao contribuinte[36].

A seguinte passagem de Greco elucida de forma clara o problema:

> Com efeito, diante de determinados planejamentos em que o contribuinte expressamente apresenta sua conduta ao Fisco e dos quais resulta clara a intenção de obter uma economia de imposto, às vezes alega-se que isto tipificaria o "dolo" do contribuinte, pois a finalidade (ou intenção) que cerca a realização das operações é manifesta, por corresponderem a um meio indireto de obter o resultado do não pagamento ou menor pagamento de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro. Desta ótica, diriam alguns, estaria caracterizada a vontade manifesta de obter o resultado consistente na redução da carga tributária. E se há vontade, há dolo.
>
> Não obstante a aparente procedência do argumento, não é adequado quando aplicado ao tema específico sob exame, inclusive na questão da incidência, não, da duplicação da multa[37].

A improcedência da argumentação criticada por Greco é baseada na distinção entre finalidade e dolo.

A finalidade corresponde ao objetivo ou resultado que se busca com o ato, e corresponde a algo externo ao próprio ato, conforme refere Greco. Já a noção de dolo, a partir da construção mais moderna do Direito Penal, pressupõe querer praticar a ação descrita no tipo infracional descrito na lei. Em síntese, a finalidade é externa ao ato e, consequentemente, ao tipo, enquanto o dolo é elemento interno do ato e, portanto, este integrada no tipo, correspondendo a seu elemento subjetivo. Assim, para a legislação tributária, a análise das finalidades buscadas pelo contribuinte com a realização de determinado negócio pode ter relevância para outros fins, mas não para a configuração da conduta dolosa que é hipótese de incidência da multa qualificada[38].

Portanto, o que se deve destacar, conforme ressalta Greco, é a importância de uma análise aprofundada das circunstâncias de cada caso concreto envolvendo planejamentos tributários, sem conclusões apriorísticas, de modo que cada caso tenha o seu tratamento adequado, especialmente do ponto de vista das penalidades aplicáveis[39].

---

36 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 276.

37 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 277.

38 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 277.

39 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 277.

Exposto o entendimento de Greco sobre o tema, a seguir serão analisados alguns julgamentos do CARF, a fim de verificar se o entendimento do autor é refletido na jurisprudência administrativa.

4. JURISPRUDÊNCIA DO CARF SOBRE A APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA EM PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS

Para realizar o exame da jurisprudência do CARF, os julgados selecionados serão analisados de forma cronológica, com decisões a partir de 2009, tendo em vista a evolução do debate sobre planejamento tributário e seu reflexo na aplicação de penalidades nesse âmbito. Não serão analisadas, portanto, decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Nessa linha, a análise será iniciada pelas decisões que mantiveram a aplicação da multa qualificada em casos de planejamentos tributários, adotando as premissas criticadas por Greco. Posteriormente, serão analisadas as decisões que afastaram a multa qualificada.

Ressaltamos que a análise não buscou esgotar as decisões sobre o tema, o que seria inviável para um artigo, mas apenas apresentar decisões que se relacionam que contrariam ou adotam a teoria de Greco.

4.1. Julgados em que foi mantida a multa qualificada

Primeiramente, é preciso ressaltar que, no período analisado, há decisões que mantiveram a multa qualificada com base na existência de condutas fraudulentas e de sonegação, tais como utilização de sociedades inexistentes e fraudes documentais. No entanto, objetivo deste tópico é analisar, em casos envolvendo efetivos planejamentos tributários, quais fundamentos justificaram a aplicação da multa qualificada. É o que se passa a fazer.

No acórdão nº 2202-01.217[40], julgado em 07/11/2011, foi analisado planejamento tributário relativo à simulação em alienação de participações societárias, no qual o contribuinte buscou evitar o pagamento do imposto de renda sobre ganho de capital. Para os julgadores, a transferência de participação societária por intermédio de uma sequência de atos societários caracteriza a simulação, quando esses atos não têm outro propósito senão o de efetivar essa transferência.

O relator, ao analisar a aplicação da multa qualificada, afirmou que apesar de a fraude não poder ser presumida, haveria provas materiais de que houve intenção de sonegar e ou fraudar o imposto no caso. A conclusão do

[40] BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Processo: 10380.723317/2009-91. Acórdão nº 2202-01.217. 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento. Relator: Conselheiro Nelson Mallmann. Brasília, 07 jun, 2011.

relator considerou a realização de diversas operações em um curto espaço de tempo, da realização de atos formais sem substância e inconsistências nos atos societários e contábeis apontados pela fiscalização.

Vale ressaltar, que, nesse caso, foi adotado o conceito de simulação como vício da vontade, como fica claro do seguinte trecho da ementa: "constatada a desconformidade, consciente e pactuada, entre o negócio jurídico efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação". Ou seja, em certa medida, a consideração da simulação como um vício de vontade levou o relator a conclusão de que os atos buscavam esconder a verdadeira declaração de vontade e manipular as características do fato gerador, o que foi considerado como fraude. A decisão, por voto de qualidade, foi por negar provimento ao recurso do contribuinte, com a manutenção da autuação e da multa qualificada.

No acórdão nº 1301-00.810[41], julgado em 01/02/2012, foi analisado a típica situação do planejamento "casa e separa", com o fim de evitar o pagamento do imposto de renda sobre ganho de capital.

O grupo "alienante", por meio de sua controladas, adquiriu uma empresa holding cujo capital era irrisório e não possuía atividades, com o fim específico de alienar a um grupo estrangeiro determinadas atividades do grupo. Posteriormente, as controladas realizam um aumento de capital por meio de integralização de bens e direitos (compostos sobretudo pela sua carteira de clientes) na holding. Após 30 dias, o grupo estrangeiro "adquirente", por meio de uma controlada, realizou nova subscrição e integralização de capital na holding, sendo um parte como capital e outra parte a título de ágio. Uma semana depois, as controladas do grupo "alienante" retiraram-se da sociedade, mediante o cancelamento de ações e o recebimento de quase a totalidade do valor integralizado pelo grupo "alienante".

O voto vencido, apesar de reconhecer a simulação, entendeu por afastar a multa qualificada e apresentou um interessante raciocínio:

> Como já se adiantou no relatório a Recorrente afirma que procurou obter não o escopo típico do negócio realizado, mas objetivos ulteriores, mediatos, do negócio jurídico, valendo dizer, na concretude, que afirma ter pretendido transferir a produção de papel jornal, objeto ulterior, por meio de uma associação com o grupo norueguês, escopo típico.
> Se como visto no tópico precedente, **tal afirmação não se presta a afastar o inequívoco falseamento na declaração da vontade exteriorizada, gerando o**

[41] BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Processo: 19515.001898/2007-46. Acórdão nº 1301-00.810. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. Relator: Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Jr. Redator Designado: Conselheiro Waldir Veiga Rocha. Brasília, 01 fev, 2012.

> **reconhecimento da simulação**, por outro não se pode negar que pela própria natureza das operações e pelas partes envolvidas, empresas de capital aberto, **todos os atos foram amplamente divulgados**, em atendimento às prescrições das normas comerciais e da Comissão de Valore Mobiliários.

Com base nisso, conclui o voto no sentido de que não houve fraude tributária, mas tão somente o uso de negócios jurídicos artificiais, com a utilização de comportamentos opostos à real intenção das partes, o que distorceu a causa típica do negócio com o intuito de obter uma vantagem tributária. Ou seja, não havendo falseamento ou tentativa de esconder atos por parte do contribuinte, não haveria fraude, o que está em linha com o entendimento de Greco.

No entanto, o voto vencedor entendeu pela manutenção da multa. Para o redator, os atos externados buscavam modificar as características essenciais do fato gerador (não haveria alienação com apuração de ganho de capital, mas sim operações de constituição e dissolução societárias) e, ao mesmo tempo, os atos reais (a alienação e o correspondente ganho de capital, fato gerador do imposto) eram ocultados do conhecimento das autoridades fazendárias. Ainda, referiu que a conduta foi intencional, vale dizer, dolosa, no sentido de esquivar-se às obrigações tributárias.

Aparentemente, o redator se referiu a intenção do contribuinte de economia tributária como característica do dolo, ao afirmar que haveria dolo em se esquivar das obrigações tributárias. Mais uma vez foi adotado o conceito de simulação como vício da vontade, conforme constou da ementa: considera-se simulação quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado. A autuação e a multa qualificada foram mantidas por maioria.

No acórdão nº 1202-000.890[42], julgado em 06/11/2012, foi analisada questão relacionada ao denominado "ágio interno". A análise da aplicação multa qualificada, nesse caso, foi muito simplória e, aparentemente, confundiu a intenção de economia tributária com a intenção dolosa de ilícito. Conforme referiu a relatora, verificou-se que, a partir do engrendramento de operações societárias complexas e artificiais, incluindo a utilização de empresa-veículo, buscou o contribuinte, intencionalmente, subtrair-se à tributação, o que tornou tais operações ilegais, uma vez que o ordenamento jurídico brasileiro não permite a evasão tributária por meio de simulação. Veja-se o que constou da ementa:

> Em caso de simulação, a inoponibilidade das operações efetuadas em sequência ao Fisco decorre de sua própria ilicitude, o que afasta a possibilidade de

[42] BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Processo: 13971.003788/2009-17. Acórdão nº 1202-000.890. 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. Relatora: Conselheira Viviane Vidal Wagner. Brasília, 06 nov, 2012.

> configuração de planejamento tributário lícito e justifica a qualificação da multa de ofício.

Na prática, o entendimento equiparou a simulação à fraude e justificou a manutenção da multa nesse raciocínio ao tratar a intenção de economia como se fosse a intenção de prática de ilícito. O entendimento foi mantido por voto de qualidade.

No acórdão nº 1202-001.060[43], julgado em 06/11/2013, discutiu-se questão relativa à "incorporação às avessas", realizada com o objetivo de aproveitamento de prejuízo fiscal acumulado. No caso, os julgadores entenderam pela existência de simulação, pois após a incorporação reversa, houve mudança do ramo de atividade da incorporadora para o ramo da incorporada, e em razão de não haver propósito negocial que justificasse a incorporação de uma controladora superavitária por uma controlada deficitária, quando o único efeito prático da operação foi o aproveitamento imediato do prejuízo fiscal.

O voto da relatora foi por manter a multa qualificada com base na sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles e o retorno ao *status quo ante*, o que revelaria a falta de intenção real de incorporar, de fato, a empresa superavitária, e evidenciaria que o conjunto de operações realizadas foi articulado, dolosamente, entre pessoas jurídicas do mesmo grupo com o único propósito de reduzir a tributação.

Ao que parece, novamente o "dolo" exigido para fraude foi confundido com a intenção de realizar o negócio e economizar tributos, o que nos parece equivocado à luz da teoria de Greco. No entanto, a multa qualificada foi mantida por voto de qualidade.

No acórdão nº 2202-003.388[44], julgado em 11/05/2016, foi analisada autuação por pagamentos sem causa/beneficiário não identificado. Os julgadores entenderam pela ocorrência de simulação considerando que a vontade declarada pelo contribuinte não se coadunava com a realidade do negócio jurídico. Ao analisar a aplicação da multa qualificada, o relator afirmou ser "evidente que a prática da simulação com o propósito de esconder a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é conduta ilícita". Ainda referiu, a nosso ver equivocadamente, que:

> A simulação, pela sua própria definição, **sempre decorre de conduta fraudulenta, já que sempre é fruto de vontade deliberada do contribuinte** que,

[43] BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Processo: 19515.720671/2011-80. Acórdão nº 1202-001.060. 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. Relatora: Conselheira Viviane Vidal Wagner. Redator Designado: Conselheiro Plínio Rodrigues Lima. Brasília, 06 nov, 2013.

[44] BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Processo: 10380.726199/2010-14. Acórdão nº 2202-003.388. 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento. Relator: Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa. Brasília, 11 mai, 2016.

> conhecendo a formalidade correta, opta pela via transversa com o intuito de se favorecer de uma tributação menos onerosa. (grifou-se).

Como alertamos no item 3.1, a adoção da concepção volitista de simulação pode levar a equivocada equiparação da simulação à fraude, como ocorreu no caso analisado. Ademais, houve novamente o equívoco de confundir a intenção do negócio com o dolo caracterizador de fraude.

Apesar disso, o entendimento pela manutenção da multa qualificada foi mantido por voto de qualidade.

Entendimento semelhante foi aplicado no voto vencedor do acórdão nº 9101-002.429[45], julgado em 18/08/2016 pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em que foi analisado planejamento envolvendo a constituição de sociedade, por meio de cisão parcial, para alienação de bens classificados no ativo permanente. No caso, o relator sustentou brevemente a aplicação da multa qualificada ao afirmar que, apesar da regularidade formal das operações, a venda dos ativos foi feita por meio de operação que escondeu a verdadeira operação realizada, o que caracterizaria simulação com o objetivo exclusivo de economia tributária.

Nessa linha, afirmou que a "simulação, que é dolosa, restou caracterizada pelo dolo específico previsto no art. 44 da Lei nº 9.430". Ou seja, mais uma vez foi proferido entendimento no sentido de que a simulação configuraria fraude, pois há dolo, o que acaba sendo uma equivocada decorrência da adoção da concepção volitista de simulação. O entendimento foi mantido por voto de qualidade.

No acórdão nº 1402-002.325[46], julgado em 04/10/2016, foi analisado planejamento tributário relativo a operações com debêntures. Conforme ementa do julgado, os empréstimos entre coligadas e emissão de debêntures, com utilização de empresa veículo, quando o negócio substancialmente realizado teria sido o de subscrição e integralização de capital, visando a redução da carga tributária mediante condutas articuladas antes da ocorrência do fato gerador, implica em planejamento tributário abusivo, mais especificamente, elisão abusiva.

Ao analisar a questão da multa qualificada, o relator do caso destacou que o caso era de elisão abusiva ou elusão, uma vez que as provas indicavam

---

45 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Processo: 11080.723307/2012-06. Acórdão nº 9101-002.429. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Relator: Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. Brasília, 18 ago, 2016.

46 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Processo: 10120.731437/2012-28. Acórdão nº 1402-002.325. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. Relator: Conselheiro Demetrius Nichele Macei. Redator Designado: Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Brasília, 04 out, 2016.

que todos os atos foram praticados antes da ocorrência do fato gerador, devidamente contabilizados e calcados em documentos formalmente correto e, nesse cenário, buscava-se enquadrar a conduta do contribuinte como abuso de direito, o que implicaria requalificação dos fatos. O relator, inclusive, destacou que seria aplicável ao caso o conceito de "erro de proibição", existente no direito penal.

Concluiu que por tratar-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, entendia não restar caracterizado o dolo específico apto a ensejar a qualificação da penalidade, principalmente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito. A manifestação alinha-se claramente com o posicionamento de Greco. O voto reconheceu a inoponibilidade do planejamento ao Fisco, mas afastou a multa qualificada, pela ausência de dolo.

No entanto, prevaleceu o voto divergente, que entendeu haver dolo e simulação no caso. Vale ressaltar o trecho do voto do redator que parece justamente confundir a finalidade do ato com o dolo no tipo:

> Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade de agir, é elemento de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, **a vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado**. **Deve ficar demonstrada que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos**. (grifou-se)

Para o redator, que entendeu haver simulação a partir da análise fática, a vontade de reduzir a carga tributária seria um dos pontos determinantes para configuração do dolo e da consequente fraude, o que vai em sentido contrário ao que é defendido e alertado por Greco. No entanto, o entendimento prevaleceu, por voto de qualidade.

No julgamento do acórdão nº 9101-003.584[47], julgado em 09/05/2018, foi analisada pela 1ª Turma da CSRF a aplicação da multa qualificada em razão de planejamento envolvendo o "ágio interno". O voto vencedor, adotando as razões do voto vencido da decisão recorrida, entendeu que o contribuinte teria agido de modo consciente e doloso, com vistas a reduzir a carga tributária, por meio da geração de um ágio artificial cuja amortização viria a reduzir a base de cálculo do IRPJ/CSLL, o que se enquadraria como fraude.

O voto vencedor do acórdão recorrido, por sua vez, estava alinhado com a teoria de Greco, ao estabelecer a distinção entre fraude penal e fraude à

[47] BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Processo: 11516.721150/2011-28. Acórdão nº 9101-003.584. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Relator: Conselheiro Gerson Macedo Guerra. Redator Designado: Conselheiro Rafael Vidal de Araujo. Brasília, 09 mai, 2018.

lei (item 2) e distinguir a simulação por vício de vontade, na qual haveria o requisito de falseamento ou manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos, da simulação por vício de causa. Além disso, destacou que apesar das empresas não terem sido criadas para o exercício de uma atividade econômica organizada, não havia falsidade material na sua constituição, tampouco houve conduta concretizada no "iter formativo" do fato gerador ou após sua concretização. Como pode se perceber, a decisão recorrida havia seguido fielmente o que defende Greco.

No entanto, prevaleceu, por voto de qualidade, o entendimento do redator de que o ágio e a correspondente despesa seriam totalmente artificiais, de forma que estaria configurada conduta que visa a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, ao mesmo tempo que visa impedir que a autoridade fiscal tome conhecimento do seu real montante[48].

Como é possível notar, os julgados selecionados acabaram por manter a multa qualificada com base em premissas que, à luz da teoria de Greco, não seriam consideradas corretas. Como já havíamos alertado, a adoção da concepção volitista de simulação acaba levando a conclusão de que a simulação seria um sinônimo de fraude fiscal, o que não pode ser considerado como regra. Além disso, a equiparação da intenção do negócio ao dolo exigido pela fraude fiscal foi um aspecto relevante, que acabou levando a conclusões pela manutenção da multa qualificada.

No entanto, conforme será visto a seguir, a atual jurisprudência do CARF é no sentido de afastar a aplicação da multa qualificada em verdadeiros planejamentos tributários, em linha com a posição de Greco sobre a fraude fiscal.

4.2. Julgados em que foi afastada a multa qualificada

Como visto, apesar de haver uma tendência à manutenção da multa qualificada na jurisprudência mais remota do CARF, o entendimento atualmente predominante também já vinha sendo aplicado em alguns julgados.

Nesse sentido, pode-se mencionar o acórdão nº 1401-001.059[49], julgado em 09/10/2013, em que foi analisada a operação de "incorporação às

---

48 No mesmo sentido: Acórdão nº 9101-003.533, julgado em 04/04/2018: "Nessa toada, podese assegurar a ocorrência da prática de FRAUDE, conforme artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, estando visível o dolo, uma vez constatada, como de fato se constata, a vontade livre de realizar a conduta típica, bem com a demonstração de que os responsáveis agiram com consciência da ação típica e do resultado juridicamente desvalorado, consistente na redução ilícita da base tributável do IRPJ e da CSLL, motivo por que se deve aplicar a multa qualificada prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996."

49 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Processo: 16327.001331/2009-61. Acórdão nº 1401-001.059. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. Relator: Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira. Brasília, 09 out, 2013.

avessas". Nessa oportunidade, apesar de a operação ter sido considerada simulada pela turma julgadora, foi afastada a multa qualificada, por maioria dos julgadores.

Ao analisar a aplicação da multa, o relator destacou que apesar da nítida intenção do contribuinte em ver reduzida a tributação (intenção do negócio), não estaria presente o dolo relacionado à conduta que levou à pretendida economia tributária. Conforme destacou, nos casos de planejamento tributário, é necessário que seja identificado o dolo relacionado à ilicitude da conduta praticada, e não com relação ao objetivo de redução de tributo. Por fim, referiu que apesar de o negócio ter sido considerado simulado, estaria evidente que o contribuinte agiu certo de que estaria praticando negócio jurídico lícito, o que afasta o dolo.

Apesar de não ter citado a doutrina de Greco, a decisão seguiu exatamente a linha do referido autor ao distinguir a intenção do negócio do dolo exigido pela fraude fiscal.

No acórdão nº 1402-002.215[50], julgado em 08/06/2016, foi analisado planejamento tributário envolvendo sucessivas operações societárias para geração de ágio, que foi considerado indedutível pela presença de simulação e ausência de propósito negocial. Apesar disso, por maioria, a multa qualificada foi afastada sob o fundamento de que o contribuinte teria se valido da legislação vigente, bem como registrado todas as operações, valores nos seus documentos contábeis e fiscais, de forma que a desconsideração do planejamento decorreu de divergência interpretativa da legislação.

A decisão bem exemplifica o que adverte Greco, no sentido de que os casos de planejamento tributário ensejam dúvidas quanto à qualificação jurídica dos fatos.[51] Ou seja, o contribuinte realiza negócios com base nas normas vigentes, que atribuem qualificação certa e consequências mais vantajosas do ponto de vista fiscal. Posteriormente, o Fisco, ao divergir da interpretação das normas, requalifica os fatos e desconsidera para fins tributários os negócios realizados. Não se pode pretender a aplicação da multa qualificada nessas hipóteses.

---

50 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Processo: 16561.720025/2014-11. Acórdão nº 1402-002.215. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. Relator: Conselheiro Demetrius Nichele Macei. Brasília, 08 jun, 2016.

51 Conforme trecho do autor citado no item 3.2: Vale dizer, se o ato realizado foi a incorporação de uma sociedade por ações, desde os atos preliminares sempre a conformação é de uma incorporação. Ou seja, não há, no curso formativo da operação que configure a hipótese de incidência do imposto ou contribuição, a inserção de condutas que a atalhem. **Pode ocorrer que, por diversas razões, um determinado ato ou negócio, realizado em contemplação de certa norma de não incidência ou semelhante, venha a ser considerado como configurador de um fato gerador, mas isto só ocorrerá em razão da superveniência de um juízo emanado da autoridade fiscal que, divergindo da qualificação jurídica dada pelo contribuinte, atribui-lhe outra qualificação**

No acórdão nº 1401-001.675[52], julgado em 07/07/2016, a doutrina de Greco foi expressamente citada para fundamentar o afastamento da qualificação da multa. O relator do caso apontou a distinção entre a simulação por vício de vontade, que demandaria falseamento e manipulação de aspectos dos negócios realizados, da simulação por vício de causa, situação em que se encontram os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, na qual inexistem condutas maculadas pelo falseamento ou manipulação dos aspectos relevantes dos negócios jurídicas. Assim, sendo a hipótese de simulação por vício de causa, não caberia aplicação da multa qualificada, entendimento que prevaleceu por unanimidade. Nessa mesma linha foi o acórdão nº 1302-003.822[53].

Novamente, no acórdão nº 1402-002.295[54], julgado em 13/09/2016, a doutrina de Greco foi citada, juntamente com lições de Ricardo Lobo Torres[55] e Heleno Torres[56], para fundamentar a inaplicabilidade da multa qualificada. Conforme o voto do relator, a conduta praticada seria de "elisão abusiva", uma vez que as provas indicavam que todos os atos foram praticados antes da ocorrência do fato gerador, devidamente contabilizados e calcados em documentos formalmente corretos. Assim, afirmou o relator que "quer se enquadre tal conduta como abuso de direito (o que implica a requalificação dos fatos), ou como fraude à lei (aplicando-se a lei imperativa para cálculo da exação)", não há que se falar em fraude de que trata o art. 72 da Lei nº 4.502/64. O entendimento prevaleceu, por unanimidade.

Em sentido semelhante foi o entendimento proferido no acórdão nº 1401-001.718[57], julgado em 14/09/2016, no qual foi analisado planejamento envolvendo a emissão de debêntures entre partes relacionadas que foi considerada

---

52 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Processo: 10925.723080/2012-49. Acórdão nº 1401-001.675. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. Relator: Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio. Redator Designado: Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Brasília, 07 jul, 2016.

53 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Processo: 16561.720043/2015-84. Acórdão nº 1302-003.822. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. Relator: Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio. Redator Designado: Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca. Brasília, 14 ago, 2019.

54 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Processo: 16561.720155/2013-73. Acórdão nº 1402-002.295. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. Relator: Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Brasília, 13 set, 2016.

55 LOBO TORRES, Ricardo. Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

56 TORRES, Heleno Taveira. Direito Tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

57 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Processo: 11516.722027/2014-77. Acórdão nº 1401-001.718. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. Relator: Conselheiro Antonio Bezerra Neto. Redator Designado: Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Brasília, 14 set, 2016.

artificial pelo Fisco. Apesar das despesas das debentures terem sido consideradas indedutíveis, a multa qualificada foi afastada, por maioria.

O voto vencido do relator havia fundamentado a manutenção da qualificação da multa na presença de caráter doloso em razão do ato de emissão de debêntures não ter cumprido, em momento algum, o seu objeto principal que é a captação de recursos externos para financiar a empresa. Assim, haveria "clara intenção dolosa visando um fim ilícito de apropriar se indevidamente de despesas desnecessárias infladas artificialmente, por meio apenas de uma forma lícita: emissão de debêntures". Ao que parece, o relator confundiu a intenção de economia tributária com o dolo e, ainda, descreveu conduta que se aproxima da fraude à lei, hipótese em que não caberia qualificação da multa.

O voto vencedor, por sua vez, afastou a multa sob o fundamento de que "Se nenhum desses atos foi falso, se tudo estava às claras para a fiscalização e não exigiu qualquer esforço para a aplicação dos efeitos tributários, não há razão para se qualificar a multa". O fundamento do relator se aproxima muito do que afirmou Greco no trecho que destacamos no item 3.2. Além disso, o relator destacou que a época dos fatos havia jurisprudência, mesmo que não pacífica, em favor do contribuinte, de forma que não se poderia falar em dolo específico de fraudar.

Em semelhante linha argumentativa foram os acórdãos nº 1301-003.877[58] e 1302-003.556[59], ambos julgados em 14/05/2019 e envolvendo casos de "ágio interno", e o acórdão nº 1302-004.335[60], julgado em 11/02/2020, que envolveu a interposição de plano de previdência na remuneração de administradores.

No acórdão nº 9101-005.973[61], julgado em 08/02/2022, a 1ª Turma da CSRF, com base no empate em favor do contribuinte (art. 19E da Lei nº 10.522/02), afastou a multa qualificada em caso envolvendo o "ágio interno". Apesar do empate, vale reproduzir o trecho da ementa que bem sintetiza o fundamento adotado:

> As acusações de práticas fraudulentas, sonegatórias ou de conluio pelos contribuintes **demandam demonstração específica e juridicamente adequada de**

---

58 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Processo: 10830.726414/2018-81. Acórdão nº 1301-003.877. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. Relatora: Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto. Brasília, 14 mai, 2019.

59 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Processo: 11065.722968/2012-02. Acórdão nº 1302-003.556. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. Relator: Conselheiro Rogério Aparecido Gil. Redator Designado: Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório. Brasília, 14 mai, 2019.

60 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Processo: 19515.720196/2015-75. Acórdão nº 1302-004.335. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. Relator: Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório. Brasília, 11 fev, 2020.

61 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Processo: 10980.723835/2014-11. Acórdão nº 9101-005.973. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Relator: Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella. Redatora Designada: Conselheira Edeli Pereira Bessa. Brasília, 08 fev, 2022.

> **sua ocorrência, bem como conjunto probatório concreto correspondente**. Inexistindo proibição legal expressa e objetiva da amortização fiscal do ágio gerado em operação intragrupo ou com partes relacionadas, não pode a divergência hermenêutica entre contribuintes e Fisco sobre os critérios de materialidade para a sua formação e a legitimidade de sua posterior dedução ser tratada ou confundida com tais ilícitos.
> **A qualificação da multa de ofício é medida extrema e excepcional, que deve ter sua aplicação reservada àqueles que, acima de qualquer dúvida ou plausibilidade de boa-fé, adotaram posturas antijurídicas altamente lesivas e verdadeiramente delituosas**.
> Ainda que prevalecendo a glosa do ágio, mas não sendo demonstrada e cabalmente comprovada a presença, nas transações que geraram a despesa com o sobrepreço, das práticas de fraude, sonegação ou conluio, dentro das suas conceituações legais próprias, deve ser aplicada a multa de ofício na sua monta ordinária de 75%. (grifou-se)

Assim, como bem constou da ementa, não se pode aplicar a multa qualificada sem a demonstração específica de conduta dolosa e ilícita do contribuinte, o que logicamente não é a hipótese concretizada em casos em que há mera divergência interpretativa entre fisco e contribuinte. A multa qualificada é medida extrema e excepcional, e, por isso, é a "exceção da exceção", conforme expressa Greco[62].

Posteriormente, no acórdão nº 9101-006.249[63], julgado em 10/08/2022, a 1ª Turma da CSRF ao analisar novamente caso de "ágio interno", após mudança de composição e com base no empate em favor do contribuinte, afastou a multa qualificada. O voto vencedor baseou-se na ocorrência de simulação por vício de causa nos negócios pactuados, e não na simulação em sentido de falseamento ou manipulação das condutas, de forma que não se justificaria a manutenção da multa qualificada no caso. Mais recentemente, nos acórdãos nº 9101-006.845[64], 9101-006.865[65], 9101-007.001[66] e 9101-006.971[67], julgados no ano de 2024, a 1ª

---

62 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 267.

63 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Processo: 10980.728232/2013-16. Acórdão nº 9101-006.249. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Relator: Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Redator Designado: Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca. Brasília, 10 ago, 2022.

64 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Processo: 16561.720098/2017-56. Acórdão nº 9101-006.845. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Relator: Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Redatora Designada: Conselheira Edeli Pereira Bessa. Brasília, 05 mar, 2024.

65 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Processo: 16561.720242/2016-73. Acórdão nº 9101-006.865. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Relator: Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Brasília, 07 mar, 2024.

66 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Processo: 14098.720001/2015-31. Acórdão nº 9101-007.001. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Relator: Conselheiro Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior. Redatora Designada: Conselheira Edeli Pereira Bessa. Brasília, 05 jun, 2024.

67 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Processo: 10183.723840/2013-20. Acórdão nº 9101-006.971. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Relator: Conse-

Turma da CSRF afastou a multa qualificada em casos de planejamentos tributários envolvendo ágio (3 desses casos por maioria e um por unanimidade), o que revela uma evolução do entendimento do órgão sobre o tema. Na 1ª Seção do CARF também tem prevalecido o entendimento pelo afastamento da multa qualificada em casos de planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, conforme exemplificam os acórdãos nº 1401-006.831[68], 1402-007.125[69], 1402-007.036[70].

À luz da análise realizada, é possível perceber que a doutrina de Greco contribuiu para o desenvolvimento do exame da aplicação da multa qualificada no âmbito do CARF, influenciando a jurisprudência e servindo como fundamento para o afastamento da multa qualificada. A confusão entre a intenção do negócio e o dolo exigido para a fraude parece ter sido ultrapassada, e a multa qualificada tem sido afastada em planejamentos tributários considerados inoponíveis ao Fisco, seja em razão da simulação por vício de causa ou mesmo pela ausência de falseamento ou manipulação de aspectos relevantes dos negócios praticados, em linha com a doutrina de Greco.

Nesse contexto, a jurisprudência se direciona para um equilíbrio no exame das penalidades aplicáveis a planejamentos tributários abusivos e inoponíveis, que apesar de serem combatidos pelo Fisco, não podem ser equiparados a fraudes e condutas dolosas.

5. CONCLUSÃO

Como fica claro da análise realizada, a teoria de Marco Aurélio Greco sobre a aplicação da multa qualificada no contexto dos planejamentos tributários representa uma posição equilibrada e razoável, cuja relevância prática vem sendo, progressivamente, reconhecida pela jurisprudência administrativa.

A primeira etapa do estudo — a polissemia do termo "fraude" — revelou-se central para a compreensão da posição de Greco. Ao distinguir a "fraude penal" (dolosa, enganosa e ilícita) da "fraude à lei", o autor delimita com precisão os contornos das condutas que deveriam ou não ser penalizadas com

---

lheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado. Redator Designado: Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Brasília, 09 mai, 2024.

68 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Processo: 19515.721524/2013-99. Acórdão nº 1401-006.831. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. Relator: Conselheiro André Severo Chaves. Redator Designado: Conselheiro Claudio de Andrade Camerano. Brasília, 21 fev, 2024.

69 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Processo: 17095.722725/2021-86. Acórdão nº 1402-007.125. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. Relator: Conselheiro Alessandro Bruno Macêdo Pinto. Brasília, 09 out, 2024.

70 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Processo: 16561.720071/2019-25. Acórdão nº 1402-007.036. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. Relator: Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni. Brasília, 17 jul, 2024.

a multa qualificada. Além disso, outro aspecto determinante ressaltado pelo autor é a necessidade de distinção entre a mera intenção do negócio e o dolo exigido pela fraude fiscal.

A crítica de Greco à banalização da multa qualificada é construída com base em uma interpretação estrita do art. 44, §1º, VI, da Lei nº 9.430/96, em conjugação com os art. 72 da Lei nº 4.502/64. Nessa linha, a multa agravada somente é aplicável nos casos de efetiva fraude fiscal, devidamente comprovada, e não em hipóteses de planejamentos inoponíveis ao Fisco ou de divergência interpretativa. Para Greco, a multa qualificada, por sua natureza excepcional, deve ser reservada àqueles casos em que se comprove, com clareza, o dolo de enganar, iludir ou ocultar fatos da autoridade fiscal – o que, em regra, está ausente nas hipóteses de fraude à lei ou simulação por vício de causa.

Além disso, a análise dos julgados do CARF evidencia a relevância prática da doutrina de Greco. Em decisões mais antigas, ainda prevalecia a tendência de confundir a finalidade econômica do contribuinte com o dolo da fraude, e de tratar a simulação como sinônimo de falseamento, manipulação e, consequentemente, fraude. Contudo, a jurisprudência mais recente demonstra um amadurecimento conceitual: passa-se a reconhecer que a intenção de economia tributária, por si só, não configura dolo; que a simulação por vício de causa não deve ser confundida com o falseamento ou manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos; e que o planejamento abusivo, embora inoponível ao Fisco, não é automaticamente fraudulento. Nesse novo cenário, a multa qualificada tem sido afastada em consonância com a perspectiva de Greco.

Portanto, há uma inegável convergência entre a teoria construída por Marco Aurélio Greco e a atual orientação jurisprudencial do CARF nesse tema.

No cenário atual, em que há um combate cada vez maior aos planejamentos tributários ilegítimos, a obra de Greco serve como uma referência fundamental para garantir a proporcionalidade na aplicação de penalidades, especialmente no caso da multa qualificada. A contribuição de Greco, como o título deste artigo buscou expressar, busca equilibrar a liberdade do contribuinte em organizar sua atividade econômica e o legítimo interesse do Estado em combater abusos. A teoria do autor, ao fim e ao cabo, mostra-se não apenas doutrinariamente consistente e relevante, mas também de inegável importância prática na análise de casos.

Assim, com base na teoria de Greco, é possível alcançar um ponto de equilíbrio entre o "*céu*" da não incidência e o "*inferno*" da multa qualificada.

Por todo exposto, resta apenas celebrar a justíssima homenagem a Marco Aurélio Greco, grande jurista e ser humano, e agradecer pela honrosa oportunidade de colaborar com esta obra.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. Planejamento Tributário. *Revista de Direito Tributário*. v. 98. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 74-85.

BIANCO, João Francisco. Planejamento Tributário: estudo de caso e exame crítico da jurisprudência. In: YAMASHITA, Douglas (coord.). *Planejamento tributário à luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex Editora, 2007. p. 181-203.

BORGES COELHO DE MIRANDA FREIRE, André. Fraude à Lei no Direito Tributário: Conceito, Estrutura e Âmbito de Aplicação. *Revista Direito Tributário Atual*, *[S. l.]*, n. 55, p. 55-72, 2023. DOI: 10.46801/2595-6280.55.2.2023.2401. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2401. Acesso em: 10 maio. 2025.

GRECO, Marco Aurélio. Multa agravada e em Duplicidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. nº 76. São Paulo: Dialética. p. 148-161.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

HALPERIN, Eduardo Kowarick. *Multa qualificada no Direito Tributário*. Série Doutrina Tributária. v. 38. São Paulo: IBDT, 2021.

ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário na obra de Marco Aurélio Greco*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

TORRES, Heleno Taveira. Direito Tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

YAMASHITA, Douglas. Limites à Economia de Tributos: da Teoria Legal à Prática Jurisprudencial. In: YAMASHITA, Douglas (coord.). *Planejamento tributário à luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex Editora, 2007. p. 71-101.

Capítulo 15

Marco Aurélio Greco (MAG): Um Jurista ESG e sua Contribuição para a Teoria do Planejamento Tributário e para a Reforma Tributária do Consumo

João Rafael L. Gândara de Carvalho

"*O valor de cada um é relacionado com o valor das coisas às quais deu importância.*"
- Marco Aurélio (Imperador Romano, 121-180 A.D.)

I. UM NOVO GUIA PARA O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – *DIREITO TRIBUTÁRIO PARA OURIÇOS*

O ano é 2005. Eu havia acabado de concluir a leitura de *Planejamento Tributário*, a obra-prima de Marco Aurélio Greco, então em sua 1ª reedição, de 2004. Havia algo de novo no mundo do Planejamento Tributário. Ideias completamente diferentes de tudo que havia sido escrito até então sobre esse tema no Brasil. Ao invés de um trabalho doutrinário sobre um mundo binário, com a diferença claríssima entre elisão, o terreno do lícito, onde tudo era permitido ao contribuinte para pagar menos tributos; e a evasão, o mundo do ilícito, onde era tudo proibido ao contribuinte, havia uma zona intermediária, mais tarde batizada por alguns como "elusão": mais turva, mais ambígua e mais complexa, em que havia atos em princípio lícitos, mas com efeitos tributários não oponíveis ao Fisco.

Como isso era possível? Via-se ali a reconstrução filosófica da legitimidade do tributo em um Estado Democrático de Direito, como meio para formação de uma sociedade livre, justa e solidária. "Liberdade, mas com capacidade contributiva". "Eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva". A "consideração econômica" do fato gerador. A desconsideração, para o Direito Tributário, de atos praticados com abuso de direito. A importância da "causa" para a análise do planejamento tributário.

Tudo isso e muito mais em um livro de quase 500 páginas sobre o tema de Planejamento Tributário. Não havia dúvidas: havia ali um assunto em ebulição. Não que isso fosse propriamente uma novidade. O planejamento tributário é, historicamente, um dos temas mais polêmicos do Direito Tributário. Afinal, logo depois do surgimento dos primeiros tributos, já se tem notícia das tentativas de se evitá-los. O próprio MAG nos conta a história de mercadores medievais que buscaram evitar pagar a taxa pelo uso do solo da feira, colocando suas mercadorias à venda, suspensas em cordas.

No entanto, em que pese seja uma constante na história a pretensão, do Fisco, de maximizar a arrecadação tributária e, dos contribuintes, de mitigar esse ônus, o que se nota é uma mudança, de tempos em tempos, nessa linha demarcatória do que é ou não lícito fazer para se economizar tributos.

Mais ou menos como as fronteiras dos países vão mudando ao longo da história, no Direito Tributário, também se nota uma progressiva redefinição dos limites do planejamento tributário.

Sob esse ponto de vista, não restam dúvidas de que a obra de Marco Aurélio é uma espécie de Tratado de Tordesilhas da teoria do Planejamento Tributário no Século XXI. Pode-se concordar com sua teoria. Pode-se rejeitá-la veementemente. Mas, é impossível ignorá-la, sob pena de ser reduzido, doutrinariamente, à insignificância.

Esse talvez seja a principal virtude das grandes obras acadêmicas: elas inauguram novas eras de conhecimento, novos marcos teóricos e novas frentes de pesquisa. E foi isso que, indiscutivelmente, fez MAG, com seu livro Planejamento Tributário, atualmente em sua 4ª edição e contando.

O livro marca uma nova fase teórica nas discussões doutrinárias e jurisprudenciais sobre o planejamento tributário. Pode o contribuinte lançar mão do denominado "casa e separa" para evitar a tributação ganho de capital em uma alienação de um bem? É dizer, é legitimo um contribuinte A constituir uma sociedade com um contribuinte B, em que A ingressa com dinheiro e B com um bem e, logo depois, a sociedade é cindida e o contribuinte A sai com o dinheiro e o contribuinte B com o bem, tudo feito a valor de livros, sem que se apure a tributação de ganho de capital?

O "casa e separa", muito frequente nos anos 80 e 90 e admitido como "lícito" e perfeitamente oponível ao Fisco, passou a ser visto com reservas a partir da obra de Marco Aurélio.

Ao invés de uma análise pura e simples da licitude de cada operação individualmente considerada (*i.e.,* constituição de sociedade, integralização de capital com dinheiro e bens e cisão da sociedade), a consideração passou a ser mais holística, abrangendo não a "foto", mas todo o "filme" e mergulhando na causa do negócio (constituir uma sociedade ou alienar uma participação societária?)

Trata-se, evidentemente, de uma mudança de paradigma teórico, com grandes impactos práticos, sobretudo, no grau de complexidade e de sofisticação das análises sobre a legitimidade de planejamentos tributários.

É evidente que esse tipo de mudança paradigmática demanda um novo ferramental teórico e não restam dúvidas de que MAG foi um dos precursores para lançar as bases epistemológicas desse novo mundo da teoria do planejamento tributário.

MAG é um grande teórico do direito, um estudioso da Teoria Geral do Direito, da Filosofia e da Teoria da Argumentação Jurídica. Traz insights da Teoria Funcional do Direito de Norberto Bobbio, da lógica fuzzy, como trabalhada por Susan Haack e é um dos grandes críticos ao "Formalismo Jurídico", na doutrina brasileira, juntamente com o saudoso Ricardo Lobo Torres e, mais recentemente, com Sergio André Rocha.

Mais ou menos como Ronald Dworkin liderou o movimento de "Ataque Generalizado ao Positivismo Jurídico", pode-se dizer que MAG promoveu um movimento semelhante no Direito Tributário brasileiro. Nessa ordem de ideias, seu livro sobre Planejamento Tributário pode ser lido como uma espécie de "Direito Tributário para ouriços", para traçar um paralelo com a obra final de Dworkin, "Justiça para ouriços".

A raposa sabe de muitas coisas, diziam os gregos; já o ouriço sabe de uma só, mas muito importante. Na sua última obra antes de morrer, Dworkin critica as visões céticas do Direito e demonstra a sua visão do Direito a partir de uma unidade ética e valorativa, a partir da qual deve se desenvolver a interpretação jurídica. Em alguma medida é essa a contribuição de MAG para a teoria do planejamento tributário: criar uma base axiológica para uma interpretação jurídica que considera menos a forma, e mais o conteúdo do Direito Tributário.

Esse é um debate entre "Forma e Substância no Direito Tributário" é riquíssimo e complexo. Tanto que, inspirado por MAG, dediquei minha dissertação de mestrado na UERJ justamente a esse tema e continuo sendo um ávido estudioso dessa dicotomia, com diálogos entusiasmados com o Professor Sergio André Rocha, também da UERJ, que em boa hora organiza essa justa homenagem.

É evidente que em um cenário menos formalista, há várias questões fundamentais e complexas a serem abordadas, como aquelas afetas à certeza, segurança e estabilidade das relações entre Fisco e contribuinte.

Nos últimos anos, foram cada vez mais frequentes as autuações fiscais, muitas vezes bilionárias, baseadas de forma genérica em expressões como "falta de propósito negocial", "abuso de direito" e até "fraude fiscal", sem que elas sejam objeto de uma maior definição conceitual.

Empresas que fizeram vultosos investimentos concretos no país, muitos deles fundados na legítima expectativa de se valeram de um lídimo direito à

dedução fiscal do ágio com fundamento na rentabilidade futura do negócio, tiveram questionado seu direito pelo simples fato de que constituíram empresas com propósito específico de fazerem esses investimentos.

Pior. Muitos desses contribuintes ainda foram punidos, com gravíssimas multas que superavam, inclusive o valor do tributo, por conta dessas operações.

Todas essas são questões que demandam um aprofundamento teórico das discussões sobre planejamento tributário. Se, por um lado, são extremamente ricas e bem-vindas essas contribuições em prol de um Direito Tributário mais justo e consentâneo aos objetivos de um Estado Democrático de Direito, por outro lado, não se pode descurar de temas que são essenciais para a segurança jurídica do contribuinte.

Mas, menos do que debates áridos, o momento é de celebração de uma grande obra e de um grande jurista, cuja grandeza está menos nas respostas que traz e mais nas reflexões que nos leva a fazer.

II. UM PRECURSOR DO *ESG* NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Essa centralidade da ética e a relevância das discussões em torno da legitimidade do planejamento tributário fazem de MAG um dos primeiros professores de Direito Tributário no Brasil a tratarem de temas que só posteriormente passaram a ser discutidos sob o rótulo atualmente conhecido como "ESG – Environmental, Social and Governance".

O movimento ESG implica uma busca por padrões de cuidado ambiental, responsabilidade social e governança corporativa a demandar das empresas e agentes econômicos boas práticas nos negócios além da pura e simples maximização dos resultados financeiros dos investidores da companhia.

A comoção internacional causada, na sociedade civil, por casos emblemáticos de planejamentos tributários envolvendo grandes multinacionais em meados da década de 2010, especialmente empresas de tecnologia, que conseguiram reduzir consideravelmente a tributação sobre seus lucros se valendo de jurisdições de tributação reduzida, levaram a uma reação coordenada pelo mundo.

A iniciativa do Plano Anti-BEPS, a cargo do G-20 e da OCDE, pressupunha justamente uma grande revisão do Direito Tributário Internacional para ajustar conceitos dos tradados internacionais tributários, colmatar lacunas e reduzir as possibilidades dos chamados planejamentos tributários agressivos, de modo a tornar a tributação mais justa em todo o mundo.

O denominado Pillar 2, com uma tributação mínima global, recentemente introduzida no Brasil pela Lei nº 15.079/2024, constitui um dos marcos desse movimento em prol de uma tributação mais equilibrada e igualitária.

O que se vê, portanto, é um movimento mais ou menos coordenado, pelo mundo, em prol de uma maior "moralidade tributária". Essa tendência que se verifica hoje, já foi antecipada na obra de MAG, há mais de 20 anos.

"Da catedral para o bazar". A metáfora foi utilizada por MAG em sua obra para demonstrar como o conhecimento pode se difundir e democratizar, saindo de um círculo restrito ("catedral") para um mais amplo ("bazar").

Em um mundo marcado pela rápida difusão da informação (e também da desinformação), pelos julgamentos instantâneos pelas mídias sociais e pela pressão para uma justa contribuição ("fair share") por parte das grandes corporações multinacionais, o tema da justiça tributária se impôs como um dos grandes debates do mundo atual.

Cada vez mais os contribuintes, especialmente aqueles preocupados com a observância de elevados padrões de ética nos negócios, passam a levar em consideração essas posições sobre uma difusa "moral tributária" na tomada de decisões tributárias. A definição do que é "legal", e mais do que isso, do que é "legítimo" para economizar tributos tem sido um tema de preocupação mundial. As discussões em torno do denominado "planejamento tributário agressivo" e as medidas implementadas para que ele seja coibido são típicas demonstrações de que o que Marco Aurélio Greco pensava há mais de vinte anos são temas da ordem do dia.

Aliás, quando finalizamos esse texto, o Brasil atravessa algumas reformas tributárias muito relevantes. A reforma tributária do consumo, há décadas debatida intensamente, foi finalmente aprovada pelo Congresso Nacional, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023. Trata-se de uma reforma histórica, com efeitos tão significativos quanto a célebre Emenda Constitucional nº 18/1965. Falaremos sobre a importância da doutrina de MAG para essa grande reforma constitucional a seguir.

III. A DOUTRINA DE MAG E OS NOVOS PILARES DO DIREITO TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL

É possível enxergar uma clara influência da doutrina de MAG sobre pontos centrais da reforma tributária promovida pela EC 132/2023.

Uma primeira mudança está na definição expressa, no texto constitucional, de princípios que nortearam a reforma tributária, no artigo 145, § 3º, da CF/1988: simplicidade, transparência, justiça tributária e proteção do meio ambiente.

Existe um texto primoroso dos Professores Marco Aurélio Greco e Sergio André Rocha sobre o tema, "Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n 132", publicado na Revista de Direito Tributário Atual nº 56, do IBDT, em que eles detalham os desdobramentos desses princípios como vetores para interpretação constitucional do sistema tributário.

Um ponto, porém, é extremamente relevante, como bem notado pelos autores: é a primeira vez que a palavra "princípio" surge no texto constitucional para denominar expressamente normas do sistema tributário.

E, embora se possa cogitar de outros princípios tributários ao lado destes, e até mesmo de se poder afirmar que esses já eram princípios implícitos no sistema tributário, é impossível pensar nesses princípios e não fazer uma associação imediata à obra de MAG.

A começar pela justiça tributária. MAG talvez seja um dos juristas brasileiros que mais se ocupou do tema da justiça tributária, especialmente por sua preocupação com o aspecto da justiça material e da capacidade contributiva.

MAG defende o que pode ser considerada uma das posições mais arrojadas doutrinariamente em termos de eficácia do princípio da capacidade contributiva. Em resumo, em sua obra *Planejamento Tributário*, MAG defende uma eficácia positiva da capacidade contributiva, segundo a qual idênticas manifestações de capacidade contributiva deveriam levar a uma mesma tributação.

Essa tem sido uma pedra de toque na avaliação da legitimidade de planejamentos tributários, na sua visão, de modo a buscar uma consideração econômica que leve a uma carga tributária equivalente a situações materialmente semelhantes, independentemente da forma jurídica adotada.

O que se disse acima é, evidentemente, uma simplificação da teoria de MAG, mas que se justifica para que se compreenda o que vem a seguir, que é uma das principais ideias por trás da reforma tributária: uniformizar a tributação do consumo.

Com efeito, uma das principais críticas que se faz ao sistema tributário brasileiro pré-reforma é que ele confere tratamentos tributários muito distintos consoante a atividade realizada pelo contribuinte, mesmo para o caso de atividades muito semelhantes.

Assim, contribuintes que comercializavam mercadorias, prestavam serviços ou locavam bens podem experimentar tributações muito diferentes de acordo com o sistema tributário em vigor no Brasil, podendo recolher ICMS, ISS ou mesmo nenhum imposto conforme o caso.

A ideia de uma CBS e IBS com base ampla vai ao encontro dessa ideia de justiça tributária e da criação de um "tributo único" e uniforme sobre o consumo, submetendo-se a uma mesma tributação situações que podem ser semelhantes do ponto de vista econômico, mas que, juridicamente, podem apresentar suas diferenças do ponto de vista contratual.

É bem verdade que, embora haja uma única materialidade tributável "operações com bens e serviços", a EC 132 criou uma lista considerável de exceções que ainda podem gerar distinções tributárias relevantes.

Todavia, é fato indiscutível que a reforma tributária buscou a uniformização e a neutralidade ao aglutinar bases tributáveis de IPI, ICMS e ISS no IBS, em prol de um tratamento tributário mais justo e uniforme, como preconizou MAG.

Por fim, uma última nota sobre a influência de MAG sobre a reforma tributária centra-se na interação entre o Direito Tributário e a proteção ao meio ambiente.

Embora a produção acadêmica mais conhecida de Marco Aurelio Greco seja no campo tributário, sua versatilidade intelectual é tamanha que o Professor, em meados da década de 1970, ao voltar de seus estudos pela Itália, publicou textos cujo foco era o Direito e suas relações com a proteção ambiental, por exemplo: A poluição diante do direito brasileiro (Revista de Direito Público, v. 34, p. 91-104, 1975).

Trata-se de uma posição vanguardista de quem há mais de cinquenta anos cuidava de escrever sobre temas que só muito mais recentemente passaram a ocupar a doutrina nacional.

Como se sabe, a reforma tributária promovida pela EC 132/2023, além de inserir o princípio da proteção ao meio ambiente, como um princípio tributário explícito, a ser observado pelo sistema tributário nacional, também inseriu uma pletora de normas constitucionais tributárias relacionadas à questão ambiental, inclusive um tributo específico, o chamado "imposto seletivo", que tem como uma de suas materialidades tributáveis justamente atividades que se mostrem causadoras de danos ao meio ambiente.

O espaço é evidentemente reduzido para um exame mais aprofundado do imposto seletivo. No entanto, salta aos olhos que se trata, como já certa vez disse MAG, acerca das contribuições, de um tributo "sui generis". O imposto seletivo, ao contrário de outras espécies tributárias, tem na própria definição do aspecto material da hipótese de incidência não uma simples manifestação de capacidade contributiva, mas sim uma relação causal de "prejuízo à saúde ou ao meio ambiente".

Como se dará essa tributação? Qual o grau e a força do vínculo causal entre uma atividade e os efeitos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente exigíveis para se legitimar a cobrança do imposto seletivo? Essas são questões de que provavelmente se ocuparão a doutrina e a jurisprudência nos próximos anos no Brasil.

A resposta a elas possivelmente ninguém tem agora. Mas, um bom norte para se buscar as soluções é certamente a doutrina de MAG, que tal como um farol, há anos tem iluminado os caminhos pelos quais tem se desenvolvido a doutrina e a jurisprudência do Direito Tributário no Brasil.

IV. CONCLUSÃO – MAG E O FUTURO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Por tudo que se escreveu aqui e pelo muito que está escrito em todo este livro, pode-se perceber como é gigantesca a contribuição de MAG para temas

muito caros ao Direito Tributário, notadamente na construção de um sistema fiscal mais justo, mais sustentável e mais comprometido com a proteção do meio ambiente.

Suas posições vanguardistas permitem antecipar, em anos e, por vezes, em décadas os temas, as preocupações e os debates que irão dominar o ambiente acadêmico em algum momento.

Em tempos obscuros, em que o fantasma do autoritarismo volta a rondar o Direito, é alentador saber que MAG continua escrevendo sobre Direito Tributário, no Estado Democrático de Direito, em busca de uma sociedade livre, justa e solidária. A se concluir pelos últimos cinquenta anos de atividade doutrinária de MAG, é sinal de que algum dia ainda vamos chegar lá.

Capítulo 16

A Solidariedade como Elemento Axiológico no Direito Tributário

Julio Cesar Santiago

1. INTRODUÇÃO: A RELEVÂNCIA DA OBRA DE MARCO AURÉLIO GRECO

"Solidariedade social é tema de maior importância no momento atual da experiência humana".[1] Com estas palavras, Marco Aurélio Greco inaugura seu artigo sobre "Solidariedade Social e Tributação", nome que também dá título à coletânea organizada junto com Marciano Seabra de Godoy. Esta obra, publicada em 2005, tentou introduzir na doutrina tributária nacional um dos principais valores estampados em nossa Constituição, mas deixado de lado pela maioria dos tributaristas. A solidariedade, ainda presa à caridade cristã, não era vista como algo relevante para influenciar a tributação.

A doutrina tributária, contudo, vinte anos depois, ainda está presa ao positivismo formalista, e não confere tanto espaço à solidariedade como forma de justificação da tributação. E, quando aborda o tema, é para tentar deslegitimar a solidariedade no âmbito tributário, com o argumento de que a incidência tributária ocorreria a despeito da legalidade.[2] Nesse contexto, é importante a crítica de Sergio André Rocha ao afirmar que aqueles autores partem de uma premissa equivocada. Para Sergio André Rocha, o argumento de que a solidariedade gera uma tributação "fora da lei", jamais foi escrito por

---

1 GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168.

2 Nesse sentido, criticando e denominando de "Solidarismo Fiscal" a corrente de pensamento que defende a solidariedade no âmbito tributário v. FERREIRA NETO, Arthur Maria. Crise Epistêmica no Direito Tributário Contemporâneo. Revista Direito Tributário Atual v. 56, ano 42, p. 629-665. São Paulo: IBDT, 2024.

qualquer autor que escreve sobre solidariedade.[3] E, de fato, ninguém defende a extinção da legalidade tributária, uma vez que seria uma situação retrógrada e antidemocrática.

Daí a importância da obra de Marco Aurélio Greco, que há muito destaca a relevância da solidariedade na tributação. Sua obra, em especial, a coletânea que organizou, deu início em âmbito nacional à reflexão em nosso ordenamento jurídico sobre a importância da solidariedade.

2. A SOLIDARIEDADE EM MARCO AURÉLIO GRECO

Em "Solidariedade Social e Tributação", Marco Aurélio Greco destacou três momentos distintos em que a solidariedade surgiu no debate tributário. O primeiro deles é inerente à "justificação da exigência" tributária, em que a solidariedade ora é fundamento da tributação, ora é um objetivo a ser alcançado.[4] Um segundo momento é ver a solidariedade social como um "critério de congruência" da legislação tributária, de modo que se possa corrigir os abusos do poder de legislar. E, por fim, a solidariedade se apresenta como um critério de interpretação judicial. Desses três momentos, Marco Aurélio Greco extrai a sua percepção do papel da solidariedade na tributação, em que o social deve ser equilibrado com o direito, para que tanto a liberdade, quanto a solidariedade tenham espaço.[5] Assim, na obra de Marco Aurélio Greco, a solidariedade, ao entrar em interação com a liberdade, faria com que houvesse um balanceamento da justiça desejada pela Constituição de 1988, já que o texto constitucional anterior não tinha essa preocupação.

Uma das explicações históricas para o atraso na percepção da solidariedade no Brasil, é o fato de a Constituição de 1967 ter se preocupado mais com a estrutura do Estado, deixando a sociedade em segundo plano. Por essa razão, seus dispositivos iniciais se voltavam para a organização do Estado, divisão de competências e repartição de receitas. As normas constitucionais, portanto, se destinavam mais para o "*aparato estatal* e o exercício do poder".[6] Conforme aponta Marco Aurélio Greco, nesse contexto, "as normas que dispunham sobre temas ligados à sociedade civil eram predominantemente protetivas visando obter uma segurança civil e uma segurança social".[7] O Estado protegia a sociedade, mas a sociedade não dispunha de um compromisso consigo mesma. Essa situação se modifica com a Constituição de 1988, que procura estabelecer valores e institui

---

3 ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário* Brasileiro. 3 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p.114.

4 *Ibid*.

5 *Ibid*., p. 169.

6 *Ibid.*, p. 170.

7 *Ibid.*, p. 171.

um Estado Democrático que deve viabilizar não só os direitos individuais, mas, também, os sociais. As normas não são mais voltadas primordialmente para o aparato estatal, mas, sim, para definir como se dará o convívio social. "Estamos perante uma Constituição da Sociedade brasileira e não mais uma Constituição do Estado brasileiro", destaca Marco Aurélio Greco.[8]

Diante deste contexto, ganha relevância os direitos fundamentais que passam a nortear as múltiplas relações sociais. Torna-se evidente, também, a dignidade da pessoa humana, enquanto norma constitucional, na medida em que "a existência do ser humano antecede a existência do aparato público". A dignidade é reforçada pelo art. 3º, que destaca os objetivos fundamentais da República, conferindo humanidade à Constituição. Nesse ponto, Marco Aurélio Greco adverte que não se trata de mera declaração de boas intenções. A definição dos objetivos fundamentais passa a ser "condicionante dos mecanismos e instrumentos que vierem a ser criados".[9] Isso significa que tudo que é realizado com base na Constituição deve ter por baliza esse viés humanitário que se quis imprimir ao convívio social. Deste modo, o Estado não é mais um fim em si mesmo, mas, sim, um instrumento, um meio para se alcançar os objetivos fundamentais da República: construir uma sociedade livre, solidária, igualitária e justa.

De outro lado, além desse novo norte aos objetivos fundamentais, a solidariedade influencia o legislador, uma vez que as leis infraconstitucionais devem caminhar em direção a este marco solidário. Com efeito, o legislativo não pode criar legislação infraconstitucional que vise tornar a sociedade menos solidária. É importante, então, leis que estimulem formas de cooperação social. Assim, como exemplifica Marco Aurélio Greco, uma lei jamais poderá impor um ônus ou um regime mais gravoso a uma hipótese de cooperação social do que para alguma atividade que não se fundamente na solidariedade social, ainda que legítima.[10] A tributação, portanto, nesse novo marco axiológico deixa de ser algo destinado apenas a subsidiar a arrecadação, para se tornar um relevante instrumento de atingimento dos objetivos constitucionais fundamentais.[11] Essa força axiológica é tão relevante, no entendimento de Marco Aurélio Greco, que a simples constatação de competência para o exercício do poder não seria mais suficiente na interpretação da legislação tributária. É preciso, leciona, identificar "*o sentido prático do dispositivo* e *os efeitos que apresenta em relação à hipótese de cooperação social* que esteja presente no caso concreto" (grifo no original).[12]

---

8 *Ibid.*

9 *Ibid.*, p.172.

10 *Ibid.*, p. 176.

11 *Ibid.*, p. 177.

12 *Ibid.*, p. 178.

A solidariedade social surge, na síntese de Marco Aurélio Greco, como ideia relevante para diversos âmbitos. Ela resgata a capacidade contributiva na Constituição de 1988, a partir do Estado Social. Nesse contexto, a tributação deixa de ser apenas uma técnica arrecadatória para ser, também, o meio como devemos viabilizar a dimensão social do ser humano.[13] Um segundo âmbito, é que a solidariedade passa a ser importante no contexto das contribuições sociais, em questões relacionadas à ideia de grupo e pertencimento que lhe são inerentes.[14] E, dentro de um terceiro âmbito, a partir do momento em que a Constituição reconhece que devemos construir uma sociedade livre e solidária, essa norma fundamental nos indica que não podemos ir em direção contrária, com a criação de preceitos que contrariem seu valor.[15] E, por fim, ressalta que a solidariedade implica realçar a ideia de deveres fundamentais na Constituição.

A solidariedade, portanto, é um grande elemento axiológico e epistemológico para se atribuir o real sentido à Constituição. É por essa razão que precisamos aprofundar um pouco mais em como ela se insere na tributação, sempre em busca de lhe conferir novos contornos.

3. A SOLIDARIEDADE COMO ELEMENTO AXIOLÓGICO[16]

Quando pensamos em liberdade e igualdade, em uma primeira reflexão, o "eu" vem em primeiro lugar. Significa que, inicialmente, a liberdade desejada é a liberdade individual: "eu" posso tudo que não me é proibido. Em relação à igualdade ocorre a mesma situação. O "eu" se pergunta o que lhe falta em relação ao "outro". O desenvolvimento da igualdade é uma evolução do "eu" da liberdade individual, na medida em que passa a considerar o "outro" como parâmetro do próprio "eu", ainda que o "eu" seja a prioridade. Com a solidariedade é diferente.

Quando refletimos sobre a solidariedade, contudo, o pensamento se transforma. O "eu" já não é a referência inicial. A solidariedade parte do "outro". O que falta ao "outro" para que seja considerado um "eu"? Significa que algo além de mim mesmo, além do "eu", é mais importante: esse alguém é o "outro". De que adianta "eu" ter moradia, saúde e educação, se o "outro" não tem? Conforme nos lembra Michael Walzer, "nós nos reunimos para compartilhar, dividir e trocar".[17] A humanidade existe, portanto, para viver em comunidade distributiva.

---

13 GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 179.

14 *Ibid*., p. 181.

15 *Ibid*., p. 182.

16 Esse capítulo se baseou, com novas atualizações, no capítulo 1.5 da obra SANTIAGO, Julio Cesar. *Solidariedade: como legitimar a tributação*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

17 WALZER, Michael. *As Esferas da Justiça*: uma defesa do pluralismo e da igualdade. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 1.

Essa forma de pensar se distancia de premissas relacionadas ao individualismo, principalmente as de origem cartesiana, com base no princípio do cogito.[18] A ideia é de subsistência da figura humana enquanto agrupamento social. O "eu" não existe sem o "outro". Exterminar o "outro" é exterminar o próprio "eu". O "eu" não existe se não houver comunidade.[19] O "outro" passa a ser um terceiro inclusivo na relação Estado e indivíduo. Com efeito, o respeito a si mesmo passa a ser importante como condição indispensável para a vida. A consideração do outro é, contudo, pertencente à própria vida individual, de modo que a vida que se leva seja objetivamente importante.[20]

A dificuldade de perceber o outro como alguém importante para a nossa própria vida individual é um obstáculo ao desenvolvimento do princípio da solidariedade no direito tributário. Costuma-se vê-la como um ideal e que, por isso, não participaria da incidência tributária,[21] em que pese as críticas a essa restrição.[22] A solidariedade, portanto, fundamenta a consideração de uma vida em comunidade. Ela se desenvolve em um contexto de reaproximação da ética com o direito.[23] Ou seja, com a consideração novamente da moral em sintonia com o direito, embora o direito tributário ainda seja suscetível a uma ideia de legalidade estrita, com foco na interpretação semântica.

Parte da doutrina tributária, pois, por muito tempo deturpou a legalidade ao transformar em tipicidade fechada a necessidade que os elementos da obrigação tributária estivessem previstos na norma.[24] Adotou métodos de interpretação por subsunção, como se a realidade pudesse se encaixar perfeitamente na norma e dispensar, conforme anota Ricardo Lodi Ribeiro, "uma dinâmica valorativa".[25] O fato é que a comunidade começa a perceber a realidade a sua volta. As pessoas

---

18 Explicarei esse princípio logo adiante.

19 "...numa comunidade verdadeiramente democrática, cada cidadão é um parceiro em igualdade de condições, o que vai muito além do simples fato de seu voto valer o mesmo que o dos outros" (DWORKIN, Ronald. *A Raposa e o Porco-Espinho:* justiça e valor. Tradução de Marcelo Brandão Cipola. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p. 9).

20 DWORKIN, Ronald. *A Raposa e o Porco-Espinho*, p. 23.

21 Humberto Ávila entende que não pode haver a instituição de tributos direta ou indiretamente por meio da solidariedade social, em virtude de quatro limites: limites decorrentes das espécies normativas, da linguagem, do ordenamento jurídico e da argumentação jurídica. (cf. ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coord.). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005 p. 68-88).

22 Para uma abordagem crítica à doutrina dos quatros limites desenvolvida por Humberto Ávila v. SANTIAGO, Julio Cesar. A Importância do Princípio da Solidariedade no Direito Tributário. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 106, p. 49-72, 2012.

23 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Tributário, Constitucional, Financeiro e Tributário*. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 180.

24 RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte*: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 118.

25 RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte*, p. 118.

começam a desconfiar de que algo não vai bem. Começam a perceber que a realidade não é exatamente igual aquilo que a lei explicita. Começam a perceber que há um distanciamento entre o que a norma pretende e o que a realidade revela.

Nesse contexto, em uma tentativa de conferir conteúdo à solidariedade, Ricardo Lobo Torres afirma que a "solidariedade não traz conteúdos materiais específicos, podendo ser visualizada ao mesmo tempo como valor ético e jurídico, absolutamente abstrato, e como princípio positivado ou não nas Constituições".[26] Mais que isso. A solidariedade, enquanto princípio e valor, possui conteúdo próprio e entra em conexão com a liberdade e igualdade, cada qual com sua especificidade.

A solidariedade busca nortear o agir comunitário e do próprio Estado em relação à comunidade. Ela revela quase que uma dívida de todos para com a comunidade, sob o manto do direito, pelo simples fato de sermos seus membros, independentes da filantropia e da caridade.[27] Conforme anota Émile Durkheim, a solidariedade é um fenômeno moral que se torna visível por meio do direito. Onde ela é forte, salienta Durkheim, "inclina fortemente os homens uns para os outros, coloca-os frequentemente em contato, multiplica as ocasiões que tem para se relacionar".[28]

A solidariedade, vista assim com conteúdo próprio, informa o sistema tributário, para que o ônus fiscal recaia sobre os mais ricos, diminua a incidência sobre os mais pobres e desobrigue os que estão em situação de miséria.[29] A relação jurídica tributária ganha, assim, o contexto do valor ético.[30] Com isso, se desenvolve o respeito à capacidade contributiva, para que se tribute com mais intensidade as rendas maiores e se desonere as rendas menores. A solidariedade reconhece, então, a necessidade do outro para a existência do indivíduo. Reconhece, ainda, a existência de uma pluralidade no seio social. Reconhece a multiplicidade na unidade comunitária.[31] Daí a importância de que a comunidade distribua os bens sociais do modo mais justo possível, para que essa função não fique ao livre arbítrio do indivíduo.

A não identificação da ideia de solidariedade, portanto, pode acarretar seu desvalor e uso inadequado no discurso. Assim, podemos percebê-la de diversas formas. Pode existir uma visão de reciprocidade assimétrica, no qual

---

26 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Tributário*, vol. II, p. 181.

27 LAVILLE, Jean-Louis. *A Economia Social e Solidária*: práticas, teorias e debates. Coimbra, Portugal: Almedina, 2018, p. 93.

28 DURKEIM, Émile. *Da Divisão do Trabalho.* Tradução de Eduardo Brandão. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 31.

29 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Tributário*, vol. II, p. 301.

30 MARQUES, Paulo. *Elogio do* Imposto: a relação do estado com os contribuintes. Coimbra, Portugal: Coimbra Editora, 2011, p. 77.

31 WALZER, Michael. *As Esferas da Justiça*, p. 2-3.

alguém se sacrifica em nome de outra pessoa. Estaríamos, aqui, em uma forma mais intensa de solidariedade, em que, por exemplo, uma mãe se sacrifica por um filho. Essa forma de solidariedade leva em consideração a dependência recíproca que a biografia de uma pessoa tem pela de outra. No entanto, essa forma de solidariedade intensa, em que um se sacrifica integralmente em benefício do outro, não é fundamentada socialmente e talvez suas razões sejam metafísicas. Isso porque essa intensidade faria com que alguém se tornasse meio para a vida do outro. Estaríamos, assim, em um modo deficiente de solidariedade[32] ou, ao menos, que não se explica por um sistema jurídico.

As grandes revoluções modernas tinham essa ideia de sacrifício em nome de algo maior que si mesmo, impondo violência e carnificina, como se apenas assim fosse possível a transformação radical das condições sociais.[33] Eram as revoluções sob o manto da liberdade clássica, em que se imaginava inaugurar um novo curso para a história,[34] que teve na Revolução Francesa de 1789 a grande inspiração para as posteriores.[35] E isso ocorreu até mesmo no Brasil, em que as revoltas populares terminavam em carnificina com o poder público literalmente caçando os rebeldes.[36] Havia, ainda sim, um sentimento popular de que existia algo que nos une e separa, que precisaríamos identificar.

Mas, a Revolução Francesa também cunhou o conceito moderno de solidariedade. Inicialmente os conservadores desenvolveram a solidariedade para fundamentar a coesão social dos cidadãos e fundar o Estado em torno de uma ordem divina. Haveria, então, a interdependência do Estado e dos cidadãos com aquela ordem.[37] Essa visão de solidariedade tinha o objetivo de manter o *status quo*, em que o povo se uniria para defender um Estado-nação autoritário.[38] Coube a Pierre Leroux revisitar o conceito de solidariedade, que permanecia com influência teológica. Assim, horizontalizou e humanizou o conceito, ao substituir a caridade do cristianismo pela solidariedade humana.[39]

A solidariedade, em sua crítica ao conceito de amor cristão, colocou o "eu", o "outro" e "Deus" em um mesmo nível. Para Michael Hoelzl, ao eliminar o

---

32 HOELZL, Michael. Recognizing the Sacrificial Victim: The problem of solidarity for critical social theory. Journal for Cultural and Religious Theory, vol. 6 n. 1 (Dezembro 2004): 45-64. Disponível em < http://www.jcrt.org/>. Acesso em 18 dez. 2018.

33 v. ARENDT, Hanna. *Sobre a Revolução*. Tradução de Denise Bottmann. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p. 52.

34 v. ARENDT, Hanna, op. cit., p. 56-57.

35 cf. HOBSBAWM, Eric J. *A Era das Revoluções*. 33. ed. Tradução de Maria Tereza Teixeira e Marcos Penchel. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2014, p.183-84.

36 Foi o que ocorreu na primeira metade do século XIX com a revolta dos Cabanos, a Balaiada e a Cabanagem (cf. CARVALHO, José Murilo. *Cidadania no Brasil*: o longo caminho. 18 ed. Rio de Janeiro, 2014, p. 73-75).

37 HOELZL, Michael. Op. cit.

38 *Ibid*.

39 LAVILLE, Jean-Louis. *A Economia Social e Solidária*, p. 93.

divino do conceito de solidariedade, Leroux eliminou também a ideia de sacrifício.[40] Abriu-se, assim, a possibilidade de secularização do conceito de solidariedade, para incluir em seu conteúdo o amor a si mesmo e o amor do outro. Essa percepção, pois, antecipou o debate entre individualismo e solidariedade.[41]

A solidariedade, então, impõe que nos importemos pelas atividades que os outros desenvolvem, uma vez que a atividade que desenvolvemos também terá o outro como destinatário social. Essa "relação de solidariedade" revela a tolerância de alguém para com o outro, ao mesmo tempo em que demonstra afetividade pelos talentos de outra pessoa, o que possibilitará o compartilhamento de objetivos.[42] É, portanto, por essa razão que o Estado deve incentivar a prática de atos solidários, o que pode ser feito por meio de estímulos fiscais.

Marciano Seabra de Godoi, ao definir sociedade solidária, afirma que é possível observar duas posturas. A primeira seria uma postura menos exigente em que estaríamos diante de "uma sociedade que reconhece, valoriza e incentiva que seus cidadãos pratiquem atos solidários (atos de assistência, de fraternidade, de união de esforços). Em uma postura mais exigente, por sua vez, uma sociedade solidária seria "aquela que se ergue sobre pilares de sustentação efetivamente solidários".[43] Em que pese a importância das práticas de cidadania, sob o manto da fraternidade, a solidariedade que se quer institucionalizar é a que Marciano Seabra de Godoi denomina de "postura mais exigente". Por "pilar de sustentação", nessa postura mais exigente, entende se tratar do que John Rawls denomina de "estrutura básica" da sociedade. [44] A estrutura básica, por sua vez, se fundamenta em dois princípios de justiça que não visam alicerçar todas as relações sociais e individuais,[45] embora John Rawls afirme que sua concepção não negue a existência de valores em âmbito pessoal, familiar e associativo.[46]

O primeiro princípio de Rawls nos diz que "cada pessoa tem um direito igual a um sistema plenamente adequado de direitos e liberdades iguais" e que a garantia de equidade nesse sistema se refere apenas às liberdades políticas.[47] O segundo princípio se refere às desigualdades sociais e econômicas. De acordo com John Rawls, a desigualdade, para atender os anseios da justiça, deve

---

40 HOELZL, Michael. Op. cit.

41 *Ibid*.

42 HOELZL, Michael. Op. cit.

43 GODOI, Marciano Seabra. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005 p. 141-67.

44 "Por pilares de sustentação da sociedade entendemos o que Rawls denomina de 'estrutura básica'" (GODOI, Marciano Seabra. Tributo e Solidariedade Social, p. 148).

45 GODOI, Marciano Seabra. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário.* São Paulo: Dialética, 1999, p. 43.

46 RAWLS, John. *O Liberalismo Político*. Tradução de Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2011, p.12.

47 RAWLS, John. *O Liberalismo Político*, p. 6.

satisfazer duas exigências: ser oriunda de "posições e cargos abertos a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades" e, ainda, "se estabelecer para o maior benefício possível dos membros menos privilegiados da sociedade". John Rawls, portanto, admite uma sociedade desigual, desde que haja igualdade de oportunidades e que os menos privilegiados sejam em alguma medida beneficiados.

Entendemos, contudo, que a solidariedade não se limita às "estruturas básicas" que John Rawls idealizou. Sua teoria não é suficientemente solidária, já que não visa diminuir a distância entre "privilegiados" e "menos privilegiados". Seu segundo princípio, por exemplo, o "princípio de diferença" tolera a desigualdade e admite a permanência de pessoas na condição de "menos privilegiadas", desde que haja uma melhora em suas vidas. É possível imaginar, nesta perspectiva, uma situação em que um miserável ascenda economicamente à condição de pobre, em virtude da "melhora" em sua vida decorrente da concentração de renda do mais rico. Ocorre, contudo, que não podemos dizer que alguém que sobrevive na pobreza, enquanto outros confortavelmente na riqueza, viva em uma comunidade solidária.

Para que uma comunidade seja efetivamente solidária e influencie a própria estrutura social, o cidadão deve ser capaz de exigir a responsabilidade das instituições. Não basta ter recursos, se não sabe o que fazer com eles. Não basta ter oportunidades, se a capacidade de abraçá-las não é viável para quem tem disponível a oferta.

Um estudante pobre, por exemplo, que mal tem condições de se alimentar e estudar adequadamente, não está em igualdade de condições que a de um estudante rico que estuda em uma boa escola particular e não sofre para se alimentar. Embora ambos tenham a mesma oportunidade de se inscrever em um vestibular para uma universidade pública, o fato é que as condições de ingresso e permanência não são as mesmas. Ainda que se cogite de um ingresso diferenciado para o estudante pobre, o fato é que não utilizarão os recursos da mesma forma. O estudante pobre, pois, terá mais dificuldades de utilização dos recursos (educação universitária) que o estudante rico, uma vez que são necessários recursos correlatos (transporte, alimentação, livros, etc.) para a utilização do recurso educacional.

Como salienta Amartya Sen, "a pobreza deve ser vista como privação de capacidades básicas em vez de meramente como baixo nível de renda".[48] A pobreza priva a pessoa de capacidades que dependem de estruturas diferenciadas, como o acesso a bens culturais. A solidariedade que se busca não deveria se limitar ao fornecimento de bens primários, para que, a partir daí cada cidadão

[48] SEN, Amartya. *Desenvolvimento como Liberdade*. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p.120.

se responsabilizasse pelo seu plano de vida. Ainda que o rico fique cada vez mais rico e fornecesse algum tipo de melhoria ao mais pobre – como parece permitir o princípio da diferença de Rawls – nem sempre o beneficiário dos recursos seria capaz de converter tais bens em liberdade.[49]

Além dos bens primários, seria preciso considerar a possibilidade de que uns necessitam de mais recursos e desenvolvimento de capacidades do que outros, em virtude de sua condição social. Isso revelaria uma consideração para com o outro em uma comunidade e um reconhecimento de que uns precisam mais do Estado do que outros, em que pese a contribuição para a manutenção do aparato estatal não seja a mesma.

A consideração do outro, ou seja, a percepção de sua importância na comunidade, se projeta para o direito tributário em diversos aspectos. Um deles é o de que, ainda que o indivíduo não precise do Estado diretamente e satisfaça sozinho todas as suas necessidades, ele precisa se responsabilizar por determinados deveres fiscais. Isso porque a solidariedade impõe seus valores à tributação por meio da consideração do tributo também como dever fundamental.[50]

Ricardo Lobo Torres afirma que o tributo se define como "dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva de liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais".[51] O tributo, nessa concepção, assume dimensão constitucional. Ricardo Lobo Torres, todavia, parte da premissa que o "dever não é pré-constitucional como a liberdade", ou seja, a liberdade seria um princípio ou valor que existiria antes mesmo de uma estipulação constitucional. Ao abordar a solidariedade, contudo, a coloca ao lado de um dever fundamental, ou seja, como algo constitucional.

A solidariedade, então, nessa concepção, não seria um valor pré-constitucional, seria um dever que, no direito tributário, estaria dentro da ideia de "dever fundamental de pagar tributo". Para Ricardo Lobo Torres, "se a solidariedade exibe primordialmente a dimensão do dever segue-se que não se encontra melhor campo de aplicação que o do direito tributário, que regula o dever fundamental de pagar tributo...".[52] É preciso explicar com mais detalhes essa percepção, para que não se extraia daí a solidariedade como algo apenas constitucional, ou seja, a depender de cada constituição positiva, como se houvesse a possibilidade de afastar tal valor.

---

49 GARGARELLA, Roberto. *As Teorias da Justiça Depois de Rawls*: um breve manual de filosofia política. Tradução de Alonso Reis Freire. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 73.

50 "A ideia de solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal por um motivo de extraordinária importância: *o tributo é um dever fundamental*" (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Tributário*, vol. II, p. 181).

51 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Tributário*, vol. II, p. 181.

52 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Tributário*, vol. II, p. 182.

Conforme leciona José Casalta Nabais, os deveres fundamentais não necessitam estar expressamente previstos na Constituição, pois bastam sua consideração implícita.[53] Mas, ressalva, os deveres fundamentais "são expressão de valores comunitários pelos princípios constitucionais".[54] A consideração, pois, da solidariedade apenas como um dever constitucional em relação à liberdade, que seria pré-constitucional, lhe conferiria posição axiológica inferior. Embora reconheçamos a relação da solidariedade com a liberdade, assim como sua relação com a igualdade, a questão é que a solidariedade conserva sua força axiológica, de modo que possa também influenciar e ganhar os influxos daqueles valores.

Em consequência, para que sua influência possa existir, se torna também um valor pré-constitucional, que se concretiza por meio de princípios constitucionais e busca uma aproximação entre os indivíduos no interior da comunidade, bem como entre estes e o Estado. O que a solidariedade impõe, então, é que observemos determinados direitos e deveres, para que toda a comunidade se beneficie.

A teoria do dever fundamental, contudo, não é unânime no Brasil. Luís Eduardo Schoueri parte de circunstâncias diversas para lançar dúvidas sobre a teoria. Afirma que o Estado do bem-estar social "constituiu a síntese da relação dialética entre o capitalismo e o socialismo".[55] E que a liberdade assume nova feição a partir da "síntese da exacerbação do individualismo" com o próprio Estado. A partir daí, conclui que "o Estado é afastado e a sociedade civil reivindica para si espaço que fora ocupado por aquele",[56] o que seria a manifestação da liberdade coletiva no século XXI. Por essa razão, já não haveria "espaço, no Estado do Século XXI, para o Estado provedor, assistencialista". Uma vez que entende que a dignidade humana não é alcançada pela "tributação exacerbada", diante da "escassez de recursos", mas, sim, "pela valorização do trabalho e da livre iniciativa".[57]

Luís Eduardo Schoueri foca sua crítica na ausência de dignidade humana, ao fato de existir uma "onipresença estatal" e uma "tributação exacerbada", por isso o exercício coletivo da liberdade se realizaria por meio da sociedade civil e do processo democrático.[58] Para Schoueri, a tributação excessiva não seria compatível com o Estado do século XXI porque retira "recursos de que a própria coletividade necessita para seus fins". Segundo ele, "a transferência excessiva de recursos ao Estado pela sociedade tolhe a iniciativa desta, reduzindo

53 NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 2009 p. 63.
54 *Ibid*., p. 129.
55 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 38.
56 *Ibid*.
57 SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 37.
58 Op. cit., p. 39.

ou impossibilitando o desenvolvimento econômico".[59] Assim, se opõe "à construção de que o tributo seria um 'dever fundamental'".[60]

Discordamos, contudo, de alguns pontos do posicionamento de Luís Eduardo Schoueri que parece querer transmitir a responsabilidade pela proteção da dignidade da pessoa humana para a sociedade civil.[61] Seria acreditar que a diminuição da tributação, com a manutenção dos recursos na sociedade civil, resolveria os problemas sociais. O contexto não é real, na medida em que coloca o Estado como todo o causador do mal social, quando se sabe que o poder econômico, de forma não transparente, se imiscui nos assuntos do poder público e, de forma velada, influencia a distribuição de recursos e resultados. É o que se denomina de *rent-seeking*.

Rent-seeking foi um termo cunhado por Anne Krueger em artigo publicado em 1974 na *American Economic Review*.[62] Não obstante a popularização do termo à época, Gordon Tullock já tratava do assunto de forma mais abrangente, em meados da década de 1960.[63] *Rent-seeking* é o mecanismo de direcionamento das políticas públicas em favor de uma minoria com alto poder econômico. Significa fazer com que as atividades governamentais favoreçam certo grupo, sem que esse grupo produza no mercado algo de especial para a sociedade, que merecesse o tratamento privilegiado. São, portanto, os esforços que o grupo direciona à captação de benefícios estatais, de modo a aumentar sua riqueza às custas da riqueza social, uma vez que não produzem nada de novo no mercado.

Não se produz, portanto, riqueza nova, apenas se transfere a já existente. Não se investe o suficiente para se ter a quantidade de dinheiro apropriada privadamente, o que gera certo custo social.[64] Nas palavras de Joseph Stiglitz, são "medidas governamentais que fazem pender as regras do jogo de modo a favorecer os que estão no topo da pirâmide social".[65] É agir para que as atividades governamentais não corrijam as falhas do mercado, a fim de que este mesmo mercado contribua com aqueles que estão no topo da pirâmide

---

59 SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 40.

60 *Ibid*., p. 41.

61 Marciano Seabra de Godoi também discorda de Luís Eduardo Schoueri. Para Godoi, Schoueri se equivoca ao identificar a teoria do dever fundamental, desenvolvida por José Casalta Nabais, com uma "tributação excessiva". (GODOI, Marciano Seabra de. O que está em jogo com a afirmação de que o pagamento de tributos é um dever fundamental. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Orgs.). *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*: o que realmente significa e com vem influenciando nossa jurisprudência. Belo Horizonte: D´Plácido, 2017, p. 195).

62 TULLOCK, Gordon. *Rent Seeking*. Vermont, USA: Edward Elgar Publishing, 1993, p. 19.

63 TULLOCK, Gordon. *Public, Goods, Redistribution and Rent Seeking*. Massachusets, USA: Edward Elgar Publishing, 2005, p. 93.

64 Ibid.

65 STIGLITZ, Joseph. *O Preço da Desigualdade*. Tradução de Dinis Pires. Lisboa: Bertrand, 2014, p. 94.

econômica. Para que possam, assim, concentrar cada vez mais riqueza, embora sua contribuição para a sociedade não seja proporcional a essa concentração.

Diminuir significativamente os impostos, a ponto de o Estado não ter condições de garantir direitos sociais, faz com que o mercado retome essa função. Com isso, a solidariedade não se institucionaliza e retorna ao tempo em que era apenas caridade. Basta perceber como as empresas aumentaram os benefícios sociais a certos funcionários, ao custear moradia, saúde e educação. O funcionário passa a não depender mais do Estado, mas, sim, do mercado. Passa a depender da empresa integralmente que, por outro lado, cada vez paga menos impostos e aumenta suas parcelas dedutíveis. Isso faz com que essa dependência encampe o discurso do mercado na defesa da simplificação e e quase que eliminação dos impostos.

Os mercados, embora possa parecer o contrário, não são livres, como difundem aqueles que defendem a não intervenção estatal ou intervenção mínima na economia. Todo mercado possui regras e restrições que os agentes econômicos devem cumprir para o seu regular funcionamento. O mercado é altamente regulado. Definir, portanto, o grau de liberdade de um mercado é uma questão de escolha política.[66] Sem o Estado, os mercados não têm como alcançar a eficiência que desejam, de modo que a economia possa funcionar regularmente. Em virtude dessa dependência, o Estado tem o dever de corrigir as falhas dos mercados, por meio de políticas públicas, como, por exemplo, impostos e regulações, para que não haja um desequilíbrio entre incentivos privados e retornos sociais.[67] A questão não é a tributação excessiva, mas, sim, a má tributação e o gasto desigual.

Importante ressaltar que, em comparação com outras economias do mundo, a carga tributária brasileira não é tão discrepante. Como anota Ricardo Lodi Ribeiro "o nosso grande problema em relação aos países mais desenvolvidos não é o tamanho da nossa carga tributária, mas a sua composição que cristaliza as desigualdades sociais".[68] Assim, o argumento da "tributação excessiva" e a solução de transferir a responsabilidade social para sociedade civil não significa que os recursos poupados retornarão à sociedade a fim de garantir a liberdade daqueles que estão em condições desfavoráveis. Isso porque se sabe, também, que em certos lugares do país a iniciativa privada não ingressa, seja por desinteresse do capital, seja em virtude de outras dificuldades.

---

66 CHANG, Ha-Joo. *23 Coisas que não nos contaram sobre o Capitalismo*. Tradução de Claudia Gerpe Duarte. São Paulo: Cultrix, 2013, p. 21-22.

67 STIGLITZ, Joseph. *O Preço da Desigualdade.* p. 95.

68 RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 3, n. 3, Rio de Janeiro: PPGD/UERJ, 2015. Disponível em <http://www.e-publicacoes.uerj.br/ >. Acesso em 2 jan. 2019.

O argumento de Schoueri, embora não pareça ser sua intenção, pode dar margem para justificar a "neotributação".[69] Mais importante, então, do que reduzir tributos é fazer com que a sociedade civil participe dos problemas sociais relacionados ao ônus da distribuição e redistribuição dos encargos tributários. Fazer, também, com que a representação do poder seja mais plural. Retirar, nesse caso, o Estado de determinadas responsabilidades sociais e atingir suas finanças não é a solução.

A influência da solidariedade, com efeito, permite que todos exerçam sua liberdade em sua plenitude. Para não restarem dúvidas, nossa Constituição tem um rol de normas que indicam a opção brasileira por abraçar a solidariedade. O Estado brasileiro, pois, é um Estado Social, que superou a igualdade formal do Estado de Direito e do liberalismo e se transformou em igualdade material do Estado Social, sob a influência da solidariedade.[70] A solidariedade não influencia apenas o catálogo de direitos sociais da Constituição[71], mas, sim, ilumina a Constituição inteira.[72]

A solidariedade é, ainda, um valor que se relaciona não só com os demais valores de um sistema axiológico, como justiça, liberdade e igualdade.[73] Mas, também, fornece critérios para o balizamento e construção das normas jurídicas. Significa que a interpretação jurídica deve levar em consideração critérios relacionados à solidariedade, seja enquanto valor, seja enquanto princípio.[74] Assim, as normas jurídicas não podem se fundamentar exclusivamente em critérios econômicos que, por exemplo, prestigiem exclusivamente objetivos como "desenvolvimento econômico" ou superação de "crise econômica". Sem que se identifiquem as causas e possíveis resultados advindos de tais medidas. Sem que se identifique as pessoas, grupos e empresas que serão diretamente prejudicados ou beneficiados pela política fiscal.

---

69 Neotribução, conforme Marciano Buffon e Mateus Bassan, designa o "conjunto de princípios orientados a fazer prevalecer, no campo fiscal, os dogmas neoliberais". (BUFFON, Marciano; BASSAN, Mateus. Os Malefícios do Neoliberalismo no Modo de Tributar Brasileiro. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 1, n. 1, Rio de Janeiro: PPGD/UERJ, 2015. Disponível em: < https://www.e-publicacoes.uerj.br/ >. Acesso em 2 jan. 2019).

70 YAMASHITA, Douglas. O Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005 p. 53-67.

71 Ver arts. 6º e 7º e Título VIII.

72 YAMASHITA, Douglas. O Princípio da Solidariedade em Direito Tributário, p. 58.

73 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Tributário*, vol. II, p. 583.

74 "...a solidariedade social irradia seus efeitos axiológicos por todo o sistema normativo tributário, condicionando a validação de todas as fases do processo de concreção de suas normas jurídicas e de construção de significado deôntico dos respectivos modelos ao atendimento de objetivos firmados no plano normativo constitucional em prol da consecução do projeto de bem comum" (CONTIPELLI, Ernani de Paula. *Solidariedade Social Tributária.* São Paulo: Almedina, 2010, p. 203).

Em um ambiente de normalidade institucional, esses critérios acarretam injustiças na tributação, pois prestigiam o econômico em detrimento do social, o individual em detrimento do coletivo. A consideração da solidariedade, nessas situações, funcionaria também como um argumento de correção[75] de uma política focada no individualismo, aqui entendido também como um individualismo de grupo. Embora o termo pareça contraditório, ele quer significar exatamente as políticas neoliberais que, sob a égide do individualismo, beneficiam pequenos grupos detentores de poder econômico e político.[76]

Nenhuma comunidade convive, contudo, sem que haja a colaboração dos demais membros. O pagamento de tributos representa essa colaboração no plano fiscal, ou seja, há uma cooperação entre os membros da sociedade e o próprio Estado em busca da convivência pacífica da comunidade. Pensar a tributação apenas como uma imposição faz dela algo negativo e transforma um sistema que era para ser naturalmente baseado na cooperação em um sistema conflituoso.

A cooperação leva ao diálogo, já o conflito leva às disputas judiciais e administrativas, com ônus não só para os partícipes diretos. Mas, também, para toda a sociedade, que arca com os custos sociais e econômicos da institucionalização do conflito. O problema se agrava porque as empresas deixam de investir grandes quantias em melhoria de seus produtos ou atividades e gastam com a manutenção da vantagem competitiva. Assim, boa parte da receita empresarial vai repousar nas mãos de operadores dos sistemas jurídico e legislativo.[77] Isso causa certo déficit cívico, na medida em que fica a impressão de que somente aqueles que detêm poder econômico e político conseguem influenciar as decisões institucionais.

Uma das formas de modificar a situação, no plano cívico, é conscientizar institucionalmente o cidadão de seu papel no sistema jurídico, em especial no tributário. Não para que entre em conflito com o Estado, mas para ver nele uma entidade em que possa confiar e com quem possa colaborar para melhorar a vida de todos. Entender, por exemplo, que existe cidadão que cumpre suas obrigações fiscais, mas, também, existe aquele que não as cumpre. E, quando isso acontece, o cidadão cumpridor se torna vítima da fraude e evasão

---

75 Sobre o "argumento da correção" Robert Alexy afirma que "tanto as normas e decisões jurídicas individuais quanto os sistemas jurídicos como um todo formulam necessariamente a pretensão à correção" (ALEXY, Robert. *Conceito e Validade do Direito.* Tradução de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 43).

76 De acordo com David Harvey, "o Estado neoliberal deve favorecer fortes direitos individuais à propriedade privada, o regime de direito e as instituições de mercados de livre funcionamento e do livre comércio" (HARVEY, David. *O Neoliberalismo*: história e implicações. Tradução de Adail Sobral e Maria Stela Gonçalves. 5. ed. São Paulo: Edições Loyola, 2014, p. 75).

77 v. REICH, Robert B. *Supercapitalismo*: como o capitalismo tem transformado os negócios, a democracia e o cotidiano. Tradução de Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 167.

fiscal, além de sofrer o ônus do desequilíbrio dos encargos tributários.[78] Conscientizar o cidadão, portanto, do verdadeiro sentido da solidariedade, que faz com que se incorpore à cidadania direitos sociais, antes negados a muitas pessoas. E, não se trata apenas de acabar com a miséria e pobreza que assola a comunidade, mas, também, remodelar todo o sistema social, para rever as superestruturas que protegem os mais ricos.[79]

A solidariedade, por isso, é uma invariante axiológica que informa todo o sistema constitucional, não só porque prevista no art. 3º, I da Constituição de 1988, como objetivo fundamental da República. Mas, também, porque se trata de um princípio de legitimação de todo sistema. Essa situação, axiológica e normativa, faz com que o cidadão necessite perceber seus encargos sociais, guiado pela cooperação recíproca e influenciado pela expectativa de que o Estado realizará adequadamente a redistribuição de riqueza a partir da arrecadação tributária.[80]

A solidariedade tributária, assim, não deve ser vista apenas de uma perspectiva formal em relação à competência tributária. Humberto Ávila, por exemplo, parte do fato de existirem regras de competência na Constituição de 1988 e retira a força normativa e axiológica da solidariedade no campo tributário. [81] Entende que não pode haver a instituição de tributos direta ou indiretamente por meio da solidariedade social, em virtude de quatro limites: limites decorrentes das espécies normativas, da linguagem, do ordenamento jurídico e da argumentação jurídica.[82] Parte da premissa de que os âmbitos de competência das regras são muito distintos do âmbito de competência dos princípios. Parte, também, da premissa de que as regras servem para afastar o conflito de interesses que pode surgir no ato de aplicação.

Humberto Ávila, ao criticar a solidariedade, afirma que "num confronto horizontal entre regras e princípios, as regras devem prevalecer, ao contrário do que faz supor a descrição dos princípios como sendo as normas mais importantes do ordenamento jurídico".[83] Esse posicionamento, contudo, não serve para afastar a solidariedade do campo tributário. Soa até mesmo contraditório, já que o próprio Humberto Ávila admite que "não se pode dizer nem que os princípios são mais importantes do que as regras, nem que as regras são

---

78 MARQUES, Paulo. *Elogio do Imposto*, p. 26.

79 cf. MARSHAL, T. H.; BOTTOMORE, Tom. *Ciudadanía Y Classe Social.* Tradução de Pepa Linares. 1. Reimpressão. Madrid, Espanha: Alianza Editorial, 2007, p. 52.

80 CONTIPELLI, Ernani de Paula. *Solidariedade Social Tributária*, p. 204-205.

81 ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005 p. 68-88.

82 Sobre a crítica a esses limites v. SANTIAGO, Julio Cesar. A Importância do Princípio da Solidariedade no Direito Tributário. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 106, p. 49-72, 2012.

83 ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social, p. 68-88.

mais necessárias que os princípios"[84] e denuncia o "relativismo axiológico".[85] O fato é que esse determinismo em favor das regras pode acarretar uma falsa percepção de segurança jurídica e da necessidade de que tudo esteja expressamente escrito em algum lugar, para que tenha mais valor. Isto, pois, faz com que o direito se aprisione diante das transformações sociais, uma vez que as regras passam a ter menos abertura para adequação espaço-temporal. A norma, assim, se distancia da realidade.

Não há, portanto, razão para dar mais valor às regras de competência do que ao princípio da solidariedade. Principalmente quando se pretende lhe impor limites decorrentes da linguagem, uma vez que o argumento da linguagem não pode prejudicar argumentos substanciais,[86] como o argumento da solidariedade.[87]

A competência tributária constitucional, desse modo, também é um instituto de concretização da solidariedade tributária, mas não a esgota. Significa dizer que o fato de haver disposição constitucional sobre a repartição de competência tributária - inclusive quanto a determinadas bases econômicas - não impede que se dê a máxima efetividade da incidência tributária sobre arranjos tributários que visam disfarçar as referidas bases. As bases econômicas constitucionais são modelos que devem informar as autoridades públicas competentes na construção da norma jurídica, a fim de atender também a solidariedade social.

O constituinte originário, importante frisar, não realizou a repartição de competências tributárias para limitar a solidariedade tributária. Mas quis regular eventual superposição de poder tributário dos entes federativos, com o objetivo de evitar o conflito. Isso porque a Constituição de 1988 buscou reconstruir o federalismo brasileiro, marcado pelo autoritarismo das duas constituições anteriores.[88] Não se trata, portanto, de defender a criação de tributos sem lei, ainda que o fundamento seja a solidariedade. Isso seria separar a legalidade da solidariedade. Nosso objetivo, contudo, é o contrário. A ideia é reconhecer uma influência recíproca para que a legalidade não se torne o mesmo que consultar um dicionário, avessa à influência valorativa.

---

84 ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 121.

85 ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*, p. 129.

86 Cf. ALEXY, Robert. *Conceito e Validade do Direito*, p. 50-51.

87 A definição de princípio de Humberto Ávila mereceria maiores reflexões que o âmbito deste trabalho não comporta. Sua definição parece retirar a força normativa dos princípios, quase que os transformando em normas programáticas. De acordo com Ávila, os princípios são "normas prescritivas de fins a serem atingidos e que servem de fundamento para a aplicação de outras", ou seja, "são normas fundamentais e genéricas que demandam complementação por outras normas" (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*, p. 131).

88 OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. *Temas de Federalismo Fiscal Brasileiro*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016, p. 12.

A entidade federativa, então, sob pena de violação da própria legalidade, não pode instituir uma contribuição social sem que seja competente. Mas esse debate não é o mesmo que fundamentar a tributação por meio da solidariedade sem lei de incidência. O debate se refere à abrangência dos conceitos, dentro dos limites possíveis da norma, que pode, sim, ganhar a influência da solidariedade.[89] E não se pode argumentar que a indeterminação das palavras seria um problema. O tempo da clareza e segurança jurídica absoluta por meio de normas rigorosamente elaboradas já passou.[90] Estamos na era da complexidade como um fenômeno pertinente ao conhecimento e, por isso, devemos enfrentá-la.[91]

Assim, se a Constituição inaugura um novo sistema, a atribuição de sentidos tem que ocorrer internamente, em um primeiro momento, ou seja, dentro do próprio sistema constitucional. Essa busca de sentidos poderia, então, se realizar com apoio no princípio da solidariedade, mesmo quando a Constituição incorpora conceitos prévios. Isso porque os conceitos não podem ser imutáveis, sob pena de engessar o sistema e termos a todo momento que apoiar uma reforma constitucional. O uso que se faz do conceito deve ser levado em consideração sempre a partir de um dado sistema jurídico.

Quando a Constituição incorpora conceitos pretéritos e utiliza as mesmas expressões - por exemplo, "imposto de renda" - não significa que o uso será o mesmo do regime jurídico anterior. Do contrário, perderia sentido a promulgação de uma nova Constituição. Se as expressões são as mesmas e o uso que se faz dela são os mesmos, sem influência de quaisquer novos valores, qual seria o sentido de se estabelecer uma nova Constituição?

Os modelos constitucionais, com eleição de bases econômicas e repartição de competências tributárias, ganham a inspiração das escolhas axiológicas que o constituinte faz. Assim, para manter esse equilíbrio axiológico, não se deve dar primazia a determinado valor em detrimento de outro. Por exemplo, a liberdade e igualdade não possuem carga axiológica maior ou mais relevante que a solidariedade. Determinadas construções teóricas que partem de um único bem jurídico devem ser dimensionadas com outros bens jurídicos relevantes. O equilíbrio axiológico presente na Constituição, com os princípios de legitimação, deve partir da consideração comunitária que o modelo constitucional quer proteger.

A propriedade, nesse aspecto, por exemplo, não deve ser o bem jurídico máximo a ser protegido, em detrimento de toda a comunidade. O sistema não

---

89 SANTIAGO, Julio Cesar. Cidadão e Estado Fiscal: A Superação da Unilateralidade da Tributação. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 112, p. 307-317, 2013.

90 Isso foi à época do Iluminismo (cf. ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Tradução de J. Baptista Machado. 10. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2008, p. 206).

91 MORIN, Edgar. *Os Sete Saberes Necessários à Educação do Futuro*. Tradução de Catarina F. da Silva e Jeanne Sawaya. 2. ed. rev. 5. reimpressão. São Paulo: Cortez; Brasília, DF: Unesco, 2011, p. 36.

serve apenas para conferir uma função social à propriedade, na medida em que a propriedade está cada vez mais concentrada nas mãos de um pequeno grupo.[92] O sistema também funciona para distribuir e redistribuir a propriedade, a fim de evitar a concentração de riqueza e aumento da desigualdade.

Diante destas constatações, um sistema tributário justo não deve buscar apenas a liberdade e igualdade substanciais, mas, também, construir uma comunidade mais solidária. E, nesse contexto, a tributação evolui para ganhar os influxos dos princípios de legitimação. Importa, então, desenvolver as estruturas do sistema tributário, em especial com novas reflexões sobre os institutos jurídicos importantes para alcançar a justiça na tributação.

4. CONCLUSÃO

A solidariedade teve na obra de Marco Aurélio Greco um grande impulso para que este importante objetivo fundamental da República pudesse ser objeto de reflexões no âmbito do direito tributário. Apesar de a doutrina tributária majoritária não ser sensível à importância deste marco axiológico, o fato é que a realidade tem demonstrado a crescente busca por novos fundamentos para a tributação, que ultrapassem a legalidade estrita, a tipicidade fechada ou a proteção do contribuinte enquanto indivíduo isolado. Este pensamento que se coaduna com o formalismo que norteou a doutrina, desde a construção do direito tributário brasileiro, já não justifica o direito, principalmente a partir do constitucionalismo.

A Constituição de 1988, ao trazer os novos objetivos fundamentais da República de construir uma sociedade livre, igual, solidária e justa, impõe que novos referenciais sejam utilizados para atribuir sentido às normas constitucionais. Esses novos referenciais vão influenciar como o legislativo cria as leis infraconstitucionais, como o judiciário decide os conflitos fiscais e, principalmente, como o executivo regulamenta e aplica a legislação. Essa nova influência impõe que a solidariedade seja prestigiada quando em cotejo com atividades que não se fundamentam nela.

---

92 Esse foco na propriedade e função social parece ser o posicionamento de Ernani de Paula Contipelli: "Significa dizer que a fórmula de integração ideológica do modelo de Estado Democrático de Direito, compatibilizando solidariedade social com liberdade e segurança jurídica, para proteger o direito de propriedade e ajustar seu exercício à função social, não autorizou as entidades públicas a intervir, por meio da imposição de dever de colaboração de pagar tributos, sobre todos e quaisquer eventos econômicos que envolvam a vida dos particulares, mas somente aqueles que comportem relação com as diretrizes expressamente previstas no campo de competência relativo às figuras tributárias definidas no complexo normativo constitucional, os quais revelam a existência de certos modelos jurídicos, de padrões de regulamentação denominados arquétipos tributários" (CONTIPELLI, Ernani de Paula. op. cit., p. 209).

A obra de Marco Aurélio Greco, assim como as reflexões que expusemos nesse pequeno texto, são apenas o começo de uma ainda grande jornada de transformação do direito tributário em direção a um sistema mais solidário.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Conceito e Validade do Direito.* Tradução de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

ARENDT, Hanna. *Sobre a Revolução*. Tradução de Denise Bottmann. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coord.). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005 p. 68-88.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BUFFON, Marciano; BASSAN, Mateus. Os Malefícios do Neoliberalismo no Modo de Tributar Brasileiro. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 1, n. 1, Rio de Janeiro: PPGD/UERJ, 2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/ >. Acesso em 2 jan. 2019.

CARVALHO, José Murilo. *Cidadania no Brasil*: o longo caminho. 18 ed. Rio de Janeiro, 2014.

CHANG, Ha-Joo. *23 Coisas que não nos contaram sobre o Capitalismo*. Tradução de Claudia Gerpe Duarte. São Paulo: Cultrix, 2013.

CONTIPELLI, Ernani de Paula. *Solidariedade Social Tributária.* São Paulo: Almedina, 2010.

DURKEIM, Émile. *Da Divisão do Trabalho.* Tradução de Eduardo Brandão. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

DWORKIN, Ronald. *A Raposa e o Porco-Espinho*: justiça e valor. Tradução de Marcelo Brandão Cipola. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Tradução de J. Baptista Machado. 10. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2008.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. Crise Epistêmica no Direito Tributário Contemporâneo. Revista Direito Tributário Atual v. 56, ano 42, p. 629-665. São Paulo: IBDT, 2024.

GARGARELLA, Roberto. *As Teorias da Justiça Depois de Rawls*: um breve manual de filosofia política. Tradução de Alonso Reis Freire. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário.* São Paulo: Dialética, 1999.

GODOI, Marciano Seabra de. O que está em jogo com a afirmação de que o pagamento de tributos é um dever fundamental. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Orgs.). *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*: o que realmente significa e com vem influenciando nossa jurisprudência. Belo Horizonte: D´Plácido, 2017, p. 185-212.

TULLOCK, Gordon. *Rent Seeking*. Vermont, USA: Edward Elgar Publishing, 1993.

GODOI, Marciano Seabra. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p.141-167.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, 168-189.

HARVEY, David. *O Neoliberalismo*: história e implicações. Tradução de Adail Sobral e Maria Stela Gonçalves. 5. ed. São Paulo: Edições Loyola, 2014.

HOBSBAWM, Eric J. *A Era das Revoluções*. 33. ed. Tradução de Maria Tereza Teixeira e Marcos Penchel. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2014.

HOELZL, Michael. Recognizing the Sacrificial Victim: The problem of solidarity for critical social theory. Journal for Cultural and Religious Theory, vol. 6 n. 1 (Dezembro 2004): 45-64. Disponível em < http://www.jcrt.org/>. Acesso em 18 dez. 2018.

LAVILLE, Jean-Louis. *A Economia Social e Solidária*: práticas, teorias e debates. Coimbra, Portugal: Almedina, 2018.

MARQUES, Paulo. *Elogio do* Imposto: a relação do estado com os contribuintes. Coimbra, Portugal: Coimbra Editora, 2011.

MARSHAL, T. H.; BOTTOMORE, Tom. *Ciudadanía Y Classe Social.* Tradução de Pepa Linares. 1. Reimpressão. Madrid, Espanha: Alianza Editorial, 2007.

MORIN, Edgar. *Os Sete Saberes Necessários à Educação do Futuro*. Tradução de Catarina F. da Silva e Jeanne Sawaya. 2. ed. rev. 5. reimpressão. São Paulo: Cortez; Brasília, DF: Unesco, 2011.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos.* Coimbra: Almedina, 2009.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. *Temas de Federalismo Fiscal Brasileiro*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016.

RAWLS, John. *O Liberalismo Político*. Tradução de Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

REICH, Robert B. *Supercapitalismo*: como o capitalismo tem transformado os negócios, a democracia e o cotidiano. Tradução de Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte*: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 3, n. 3, Rio de Janeiro: PPGD/UERJ, 2015. Disponível em <http://www.e-publicacoes.uerj.br/ >. Acesso em 2 jan. 2019.

ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.

SANTIAGO, Julio Cesar. A Importância do Princípio da Solidariedade no Direito Tributário. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 106, p. 49-72, 2012.

SANTIAGO, Julio Cesar. Cidadão e Estado Fiscal: A Superação da Unilateralidade da Tributação. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 112, p. 307-317, 2013.

SANTIAGO, Julio Cesar. *Solidariedade: como legitimar a tributação*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

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

SEN, Amartya. *Desenvolvimento como Liberdade*. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

STIGLITZ, Joseph. *O Preço da Desigualdade*. Tradução de Dinis Pires. Lisboa: Bertrand, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Tributário, Constitucional, Financeiro e Tributário*. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TULLOCK, Gordon. *Public, Goods, Redistribution and Rent Seeking*. Massachusets, USA: Edward Elgar Publishing, 2005.

WALZER, Michael. *As Esferas da Justiça*: uma defesa do pluralismo e da igualdade. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

YAMASHITA, Douglas. O Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 53-67.

Capítulo 17
A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE Combustíveis e a Efetivação das Finalidades Constitucionais

Lorena Domingues

I. INTRODUÇÃO

A complexidade do sistema tributário nacional é, historicamente, alvo de críticas. Independentemente das diferentes perspectivas, é notório o reconhecimento dos impactos negativos ocasionados pelas ambiguidades na legislação e pela quebra de isonomia decorrente da concessão de regimes especiais irregulares. Para além dos prejuízos econômicos que se manifestam, a mais significativa perda advinda da complexidade tributária é a distância que se estabelece entre os cidadãos e o entendimento pleno de seus direitos e deveres na área fiscal.

Neste contexto, a obra de Marco Aurélio Greco se mostra fundamental para que as críticas e discussões ocorram de forma frutífera. Em suas reflexões, o autor evidencia que a relação tributária vai além da simples quitação do tributo, sendo primordial o entendimento acerca dos fundamentos de um Estado Fiscal e o acompanhamento da destinação dos recursos arrecadados por meio da tributação:

> A partir da perspectiva de um estado social não podemos ver a tributação apenas como técnica arrecadatória, temos de vê-la da perspectiva também da proteção e viabilização da dimensão social que o ser humano tem. Segundo a ideia de solidariedade social é muito forte no tema das contribuições, que hoje representam mais de 50% da arrecadação federal. A ideia de solidariedade social tem aparecido nas contribuições.[1]

[1] GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. 2012. p.8. Disponível em: https://www2.trf4.jus.br/trf4/upload/arquivos/emagis_atividades/greco_web.pdf. Acesso em: 29 set. 2024.

Sob essa ótica, há uma gama de fatores que formam esse mosaico, sendo possível contestar a tributação sob o prisma de sua constitucionalidade, legalidade, bem como pela sua conformidade com valores constitucionais, como a justiça fiscal e pela correta alocação dos recursos respeitando as previsões orçamentárias.[2]

A partir da contribuição de autores como Greco, o direito tributário se renova de perspectivas que assumem uma cognoscibilidade absoluta, bem como das teorias mais tradicionais que se concentram na simplista resistência à ação estatal. Avançando para uma abordagem mais orientada às finalidades, o foco se volta para a concretização do que a legislação tributária realmente propõe. Essa mudança pode ser observada na prática, especialmente na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2925[3]:

> Além disso, porque, em matéria tributária, não podemos perguntar para onde vai o dinheiro, e porque não submeter ao controle judicial as destinações que a constituição prevê cotejando-as com as regras do orçamento público? Se devemos suportar os tributos, que, pelo menos o dinheiro arrecadado seja aplicado naquilo que foi invocado quando foi cobrado. Isso também não é mera proposta teórica, há um precedente (ADI 2925), em que o Supremo Tribunal Federal, julgou inconstitucionais dispositivos da Lei Orçamentária Federal, porque poderiam inviabilizar a chegada de recursos da contribuição de combustíveis às finalidades constitucionais. Ou seja, da perspectiva dos critérios de congruência há material a ser explorado, considerando o elemento solidariedade social.[4]

II. A CIDE COMBUSTÍVEIS

No que diz respeito aos transportes, foi criada uma contribuição com o intuito de aprimorar o serviço prestado à população. Entretanto, a experiência cotidiana revela um sistema de mobilidade insatisfatório, sustentado por uma tributação indireta que pesa sobre os cidadãos por meio do valor da tarifa, sem garantias sobre a destinação que será dada a esses recursos.

De forma semelhante, são diversos os casos em que a destinação surgiu como mero pretexto para a tributação, sem que a dimensão vinculativa fosse observada pelo Estado. Um exemplo desta prática é a destinação de recursos do Fundo Estadual de Combate à Pobreza - FECP em despesas distintas daque-

---

2 "Só assim daremos um passo além do que hoje é a legalidade-dominação para transformá-la efetivamente em legalidade-emancipação". GRECO, Marco Aurelio. *Três papéis da legalidade tributária*, in: Legalidade e tipicidade no Direito Tributário, coord. Ricardo Lodi Ribeiro e Sérgio André Rocha, São Paulo: Quartier Latin, 2008b. p. 110.

3 SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.925, Tribunal Pleno, Relator Ministro Ellen Gracie, Relator p/acórdão Min. Marco Aurélio, j. 19/12/2003, DJ 04/03/2005.

4 GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. *Op. cit.*

las previstas em sua origem, quais sejam a redução das desigualdades sociais e eliminação dos quadros de extrema pobreza no estado.

Através do Decreto nº 44.849/2014[5] foi feita a autorização para a antecipação dos recursos do FECP sem excepcionar aqueles legalmente vinculados. A ilicitude foi levada ao Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, através do Processo nº 104.773-1/2019[6], verificou-se a violação ao parágrafo único do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal[7], que veda o uso de recursos legalmente vinculados a finalidade específica em finalidade diversa.

> Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea *c* do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.
> Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

Tais problemáticas demonstram a necessidade de trazer ao debate o lado menos popular dos compromissos elencados na Constituição, muitas vezes íntimo somente aos aptos a examinar disposições técnicas, resguardado nas imposições orçamentárias. Neste sentido, deve-se ampliar o acesso à analise as políticas tributárias também pela ótica financeira, justamente, para garantir que o sistema tributário coincida com o plano orçamentário, na forma do art. 165, parág 2º[8].

> Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
> § 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, estabelecerá as diretrizes de política fiscal e respectivas metas, em consonância com trajetória sustentável da dívida pública, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações

---

5 RIO DE JANEIRO. *Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro, 7 de agosto de 2014*. Disponível em: <https://www.ioerj.com.br/portal/modules/conteudoonline/mostra_edicao.php?session=VFVSQk-5FNUVSWGhSVlZsMFRsUlpNVTFUTURCU1JGbDNURlZHUkU1cVFYUlJlbGt4VFhwYVFrMU-VSVFZOTUZGNg==&p=MQ==&tb=NDQuODk5JiMwMTM7>. Acesso em: 3 jun. 2024.

6 RIO DE JANEIRO. Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. *Acórdão nº 46840/2022-PLEN.* Disponível em: <https://www.tcerj.tc.br/portal-tce-webapi/api/arquivos/288e04ba-ee30-418f-6ca1-08da1666384d/download> Acesso em: 25 mai. 2024.

7 BRASIL. Presidência da República. *Lei Complementar, no 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: 4 de maio de 2000. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 14 jul. 2024,

8 BRASIL. Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 14 jul. 2024.

> na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 109, de 2021).

Ainda que a lei instituidora do tributo contemple a destinação prevista constitucionalmente, inclusive, estabelecendo, objetivamente, critérios e diretrizes para a aplicação das verbas arrecadadas. Para que essa exação tenha plena validade a destinação do produto arrecadado, deve ser constatado também no plano fático através da efetiva aplicação esses recursos às finalidades propostas.

Os principais pressupostos para a instituição de uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide-combustíveis) são: (*i*) necessidade de intervenção estatal em um setor econômico com o objetivo de corrigir uma distorção; (*ii*) referibilidade ou relação entre o contribuinte e o propósito de intervenção; e (*iii*) a destinação dos recursos para a finalidade constitucionalmente prevista:

> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (Constituição 1988)

A Cide-combustíveis foi prevista pela Constituição a partir da Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001[9], e instituída pela Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001[10], considerando especialmente as oscilações dos valores dos combustíveis nos mercados, interno e internacional, e os efeitos socioambientais decorrentes da extração do petróleo e do gás natural, recursos naturais/minerais não renováveis, dispondo que durante o ano de 2002 seria avaliada a efetiva utilização dos recursos obtidos para que, a partir de 2003, os critérios e diretrizes de destinação fossem previsto em lei específica.

Nos termos do art. 177, § 4º, II, da Constituição Federal, os respectivos recursos têm que ser carreados: (*a*) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; (*b*) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e (*c*) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes.

---

9 BRASIL, Emenda Constitucional Nº 33 de 11 de dezembro de 2001. Altera os arts 149, 1554 e 177 da Constituição Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm. Acesso em 29 set. 2024.

10 BRASIL, Lei Nº 10.336 de 19 de dezembro de 2001. Institui Contribuição de Intervenção no Dominio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (CIDE) e dá outras proviências. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10336.htm. Acesso em 29 set. 2024.

Em dezembro de 2001, a Lei nº 10.363/01 foi publicada prevendo os seguintes deveres:

i) Proibição de que os recursos fossem destinados a pagamentos de quaisquer saldos devedores referentes à Conta Petróleo, na forma do art. 3º, parág único;
ii) Proibição de que os projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás a serem contemplados com recursos da CIDE fossem definidos como de responsabilidade dos concessionários nos respectivos contratos de concessão, na forma do art. 4º
iii) Obrigatoriedade de aplicação dos recursos da CIDE nos programas de infra-estrutura de transportes com os objetivos essenciais de redução do consumo de combustíveis automotivos, o atendimento mais econômica da demanda de transporte de pessoas e bens, a segurança e o conforto dos usuários, a diminuição do tempo de deslocamento dos usuários do transporte público coletivo, a melhoria da qualidade de vida da população, a reducação das deseconomias dos centos urbanos e a menor participação dos fretes e dos custos portuários e de outros twrminais na composição final dos preços dos produtos de consumo interno e de exportação, na forma do art. 6º.
iv) Vedação à aplicação de recursos da CIDE-COMBUSTÍVEIS, de um modo geral, em investimentos definidos como de responsabilidade dos concessionários nos contratos de concessão e de arrendamento de ativos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, salvo as complementações que competissem ao ente público nos respectivos contratos de concessão (art. 8º).

Contudo, não se observou o almejado investimento ao subsídio de preços, projetos ambientais e planejamento e melhoramento da infraestrutura de transportes. Por tal razão, a Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 2925 foi ajuizada com o objetivo de resguardar os dispositivos constitucionais que dispõem sobre destinação do produto da arrecadação da Cide-combustíveis.

Parte da receita arrecadada pela União por meio da Cide-combustíveis é repartida com Estados e Municípios de acordo com o previsto no art. 159, III, da CF. A União deve obrigatoriamente partilhar 29% da arrecadação da Cide-combustíveis com os Estados e o Distrito Federal, e desta proporção, 25% será distribuída para os Municípios.

Por meio da ação judicial, demonstrou-se que para o exercício de 2003, a Lei nº 10.640 de 2003[11] estimou a receita da Contribuição na ordem de R$ 10.775.502.643,00, alocada em diversos Grupos de Despesa (Pessoal e Encargos Sociais; Juros e Encargos da Dívida; Outras despesas Correntes; Investimentos; Inversões Financeiras; Amortização da Dívida e Reserva de Contingência).

[11] BRASIL, Lei nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício de 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.640.htm#:~:text=L10640&-text=LEI%20No%2010.640%2C%20DE%2014%20DE%20JANEIRO%20DE%202003.&text=Estima%20a%20receita%20e%20fixa,para%20o%20exercício%20de%202003.&text=III%20-%20o%20Orçamento%20de%20Investimento,social%20com%20direito%20a%20voto. Acesso em: 29 set. 2024.

A movimentação de recursos dentro dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União está contida no art. 4º da Lei nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003:

> Art. 4º. Fica o Poder Executivo autorizado a abrir os créditos suplementares, observados os limites e condições estabelecidos neste artigo e desde que demonstrada, em anexo específico do decreto de abertura, a compatibilidade das alterações promovidas na programação orçamentária com a meta de resultado primário estabelecida no Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias 2003, para suplementação de dotações consignadas:
> I – a cada subtítulo, até o limite de dez por cento do respectivo valor, mediante a utilização de recursos provenientes de:
> a) anulação parcial de dotações, limitada a fez por cento do valor do subtítulo objeto da anulação, ressalvado o disposto no parágrafo 2º deste artigo;
> b) reserva de contingência, inclusive de fundos e de órgãos e entidades das Administrações direta e indireta, observado o disposto no parágrafo único do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal, e no parág **6º deste artigo;**
> c) excesso de arrecadação de receitas diretamente arrecadas, desde que para alocação nos mesmo subtítulos em que os recursos dessas fontes foram originalmente programados, observado o disposto no parágrafo único do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Em seu aspecto prático, a aplicação dos recursos arrecadados com a Cide-combustíveis nos anos 2002 e 2003 foi objeto indireto da auditora realizada no Departamento Nacional de Infra-estrutura de Transportes (DNIT) sobre a qualidade das obras rodoviárias custeadas com recursos federais pelo Tribunal de Contas da União (TCU), a qual resultou no Acórdão nº 938/03[12].

Acerca do produto arrecadado com a Cide-combustíveis e a sua aplicação nos anos 2002 e 2003, o Ministro Relator apresentou um quadro orçamentário evidenciando o desvio de finalidade na destinação dos recursos arrecadados com a Cide-combustíveis nos exercícios de 2002 e 2003.

Destacando-se a aplicação de menos de 1% em 2002 e menos de 2% em 2003 desse saldo no meio ambiente; a constatação da ausência de subsídios aos preços de combustíveis, gás e seus derivados; a aplicação de significativo

---

[12] TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Acórdão nº 938/03.Auditoria Operacional. DNIT. Verificação da qualidade das obras rodoviárias custeadas com recursos federais. Estado da malha. Pesquisa rodoviária 2001 - CNT. Programa de Gerência de Pavimentos. Conclusão sobre a malha vistoriada. Estrutura, administração, fiscalização, auditoria interna, e política de pessoal do DNER. Manutenção e conservação das estradas. Responsabilidade por danos causados. Trabalhos realizados, pessoal e orçamento do Instituto de Pesquisas Rodoviária. Gestão da qualidade. Fragmentação na aplicação dos recursos. Falhas executivas e de projetos. Falta de controle de excesso de cargas. Utilização de materiais ruins. Deficiência estrutural do DNIT. Desvio de finalidade na destinação de recursos da CIDE. Determinação. Recomendação. Juntada às contas anuais. Dispoível em: https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:tribunal.contas.uniao;plenario:acordao:2003-07-23;938. Acesso em: 29 set. 2024.

montante do percentual destinado à infraestrutura de transportes para custear o setor administrativo, como pagamento de servidores, auxílios e até com propaganda; e a retenção desses valores para compor a reserva de contingência.

Atualmente, nota-se que esses preceitos continuaram a ser desrespeitados na elaboração das Leis Orçamentárias seguintes, pois continuaram prevendo créditos suplementares sem a ressalva da vinculação do produto arrecadado com a Cide-combustíveis às finalidades constitucionais.

Na ocasião, defendeu-se que a imposição constitucional de destinação dos recursos à promoção da finalidade para a qual a contribuição foi criada não é satisfeita com a mera previsão da lei tributária nesse sentido. Exige-se também que a legislação orçamentária respeite e preveja tal destinação, sob pena de afronta à Carta Maior.

Cabe ressaltar que a Emenda Constitucional nº 132 incluiu a alínea "d" ao inciso II do art. 177 da Constituição Federal, inaugurando a destinação para subsidiar a tarifa do transporte público de passageiros:

> Art. 177. Constituem monopólio da União:
> § 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:
> [...]
> II – os recursos arrecadados serão destinados:
> a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados de petróleo.
> b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria de petróleo e gás.
> c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes.
> (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
> d) ao pagamento de subsídios a tarifas de transporte público coletivo de passageiros. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)[13]

III. A DESTINAÇÃO DA CIDE-COMBUSTÍVEIS NA ATUALIDADE

Por meio da Portaria nº 228/2007[14] foram regulamentadas as principais atividades e procedimentos necessários para a gestão das transferências Cide-combustíveis para os Estados e o DF.

---

13 BRASIL, Presidência da República. Emenda Constitucional No 132 de 20 de dezembro de 2023. Altera o sistema nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 9 de fev. 2025.

14 BRASIL, Ministério dos Transportes. Portaria MT nº 228/2007, de 11/10/2007, publicada em 15/10/2007 Estabelece procedimentos para a apresentação de informações pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, em decorrência da Lei nº. 10.336, de 19 de dezembro de 2001e revoga a Portaria MT n.º 354, de 6 de dezembro de 2005, publicada no Diário Oficial da União de 7 de dezembro de 2005.https://www.

Os entes subnacionais enviam seus respectivos Programas de Trabalho até o último dia útil de outubro do ano anterior. No programa de trabalho deverão constar como informações gerais: (*i*) A relação dos empreendimentos com os respectivos custos; (*ii*) Mapa geral localizando os empreendimentos; e (*iii*) Cronograma financeiro trimestral por programas ou grupos de empreendimentos.

Ademais, a norma dispõe que para cada empreendimento ou serviço integrante do Programa de Trabalho também deverá constar descrição detalhada com justificativa para sua execução, contemplando os benefícios que serão atingidos; Mapa ou planta de situação (no caso de rodovia, que aponde com exatidão sua localização, indicando o início e o fim do trecho onde ocorrerá a intervenção; Lista da região dos Municípios abrangidos; Orçamento analítico atualizado (com quantitativos, unidades de medidas, custos unitários e totais, e curva ABC dos custos apresentados; Cronograma financeiro trimestral com o percentual de execução atualizado; e data de início e previsão de conclusão das obras).

Determina-se, ainda, que o Projeto de Lei Orçamentária Anual e a Lei Orçamentária Anual deverão destacar os recursos destinados à fonte Cide-combustíveis. Contudo, não é tão transparente a execução dos recursos advindos da Contribuição nos relatórios disponibilizados ou no Diário Oficial da União.

Em uma análise adstrita ao Estado do Rio de Janeiro, os Programas de Trabalho apresentados (até 2022) não apresentam todos os detalhamentos exigidos pela Portaria nº 228/2007, tão somente a natureza da obra/ Rodovia/ Trecho/ Cronograma de Execução Orçamentária.

Não constam no site, no D.O.U ou no D.O.ERJ o envio, análise e publicação das alterações dos programas de trabalho; prestação de contas do programa de trabalho do ano anterior; ou a análise de prestação de contas com suspensão de saque em caso de irregularidade.

Através do site do Ministério de Transportes é possível consultar os repasses da Cide-combustíveis para o Estado do Rio de Janeiro. Desta forma, realizou-se a seguinte tabela com os valores recebidos pela União e o Programa de Trabalho a ser executado no mesmo ano:

gov.br/transportes/pt-br/assuntos/portal-da-cide-combustiveis/arquivos/portaria-mt-no-228-2007.pdf. Acesso em: 29 set. 2024.

TABELA 3
Programas de trabalho apresentados pelo Estado do Rio de Janeiro

Portaria	Exercício	Programa de Trabalho	Valor total	Cronograma Financeiro	Discriminação das Rodovias
Portaria nº 1.179/2023	2024	Conservação, manutenção, operação e revitalização da malha rodoviária do Estado	R$ 5.545.103,00	Sim	Não
Portaria nº 1.604/2022	2023	Conservação, manutenção, operação e recuperação da malha rodoviária do Estado.	R$ 5.463.858,00	Sim	Não
Portaria nº 1.475/2021	2022	Conservação, manutenção, operação e revitalização da malha estadual.	R$ 12.139.328,00	Sim	Sim
Portaria nº 2.533/2020	2021	Conservação, manutenção, operação e revitalização da malha estadual	R$ 26.185.213,00	Sim	Sim
Total			R$ 49.333.502,00		

Fonte: Diário Oficial da União, 2020.[15]

[15] BRASIL, Portaria nº 1.179/2023. Diário oficial da União. Publicado em: 14/12/2023, edição: 237, Seção: 1, página: 160. Órgão: Ministério dos Transportes/Secretaria Nacional de Transporte Rodoviário; Portaria nº 1.604, de 8 de dezembro de 2022. Diário oficial da União Publicado em: 22/12/2022, edição: 240, seção: 1, página: 149. Órgão: Ministério da Infraestrutura/Secretaria Nacional de Transportes Terrestres. Diário oficial da União; Portaria nº 1.475, de 3 de dezembro de 2021. Diário oficial da União Publicado em: 10/12/201. Edição: 232, Seção: 1, Página: 69 Órgão: Ministério da Infraestrutura/Secretaria Nacional de Transportes Terrestres; Portaria nº 2.533/2020. Publicado em: 28/12/202, Edição: 247, Seção: 1, Página: 170 Órgão: Ministério da Infraestrutura/Secretaria Nacional de Transportes Terrestres.

TABELA 4
Repasses concedidos pela União

Ano	Repasse da União
2023	R$ 199.841,16
2022	R$ 199.841,16
2021	R$ 4.332.962,24
2020	R$ 9.704.064,87
Total	R$ 14.436.709,43

Fonte: Ministério dos Transportes, 2020.[16]

IV. CONCLUSÃO

Conclui-se dos dados apresentados que permanece nebulosa a aplicação dos recursos da Cide-combustíveis em uma efetiva melhoria do sistema de transportes para a população brasileira. Ainda que o Direito Tributário Nacional tenha ganhado novos contornos com a democratização, é necessário lançar luz sobre a aplicação dos recursos, revelando assim a outra face do tributo.

REFERÊNCIAS

BRASIL, Ministério dos Transportes. *Portaria MT nº 228/2007*, de 11/10/2007, publicada em 15/10/2007 Estabelece procedimentos para a apresentação de informações pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, em decorrência da Lei nº. 10.336, de 19 de dezembro de 2001e revoga a Portaria MT n.º 354, de 6 de dezembro de 2005, publicada no Diário Oficial da União de 7 de dezembro de 2005.https://www.gov.br/transportes/pt-br/assuntos/portal-da-cide-combustiveis/arquivos/portaria-mt-no-228-2007.pdf. Acesso em: 29 set. 2024.

BRASIL, Presidência da República. *Emenda Constitucional Nº 33 de 11 de dezembro de 2001*. Altera os arts 149, 1554 e 177 da Constituição Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm. Acesso em 29 set. 2024.

BRASIL, Presidência da República. Emenda Constitucional No 132 de 20 de dezembro de 2023. Altera o sistema nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 9 de fev. 2025.

BRASIL, *Portaria nº 1.179/2023*. Diário oficial da União. Publicado em: 14/12/2023 | Edição: 237, Seção: 1, Página: 160. Órgão: Ministério dos Transportes/Secretaria Nacional de Transporte Rodoviário.

BRASIL, *Portaria nº 1.604*, de 8 de dezembro de 2022. Diário oficial da União Publicado em: 22/12/2022, Edição: 24, Seção: 1, Página: 149. Órgão: Ministério da Infraestrutura/Secretaria Nacional de Transportes Terrestres. Diário oficial da União.

BRASIL, *Portaria nº 1.475, de 3 de dezembro de 2021*. Diário oficial da União Publicado em: 10/12/202, Edição: 232, Seção: 1, página: 69 Órgão: Ministério da Infraestrutura/Secretaria Nacional de Transportes Terrestres.

[16] Disponível em: https://www.gov.br/transportes/pt-br/assuntos/portal-da-cide-combustiveis. Acesso em 29 set. 2024.

BRASIL, *Portaria nº 2.533/2020.* Publicado em: 28/12/2020. Edição: 247, Seção: 1, página: 170 Órgão: Ministério da Infraestrutura/Secretaria Nacional de Transportes Terrestres.

BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 14 jul. 2024.

BRASIL. Presidência da República. *Lei Complementar, no 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: 4 de maio de 2000. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 14 jul. 2024.

BRASIL, Presidência da República. *Lei nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003*. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício de 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.640.htm#:~:text=L10640&text=LEI%20No%2010.640%2C%20DE%2014%20DE%20JANEIRO%20DE%202003.&text=Estima%20a%20receita%20e%20fixa,para%20o%20exercício%20de%202003.&text=III%20-%20o%20Orçamento%20de%20Investimento,social%20com%20direito%20a%20voto. Acesso em: 29 set. 2024.

BRASIL, Presidência da República. Lei Nº 10.336 de 19 de dezembro de 2001. Institui Contribuição de Intervenção no Dominio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (CIDE) e dá outras proviências. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10336.htm. Acesso em 29 set. 2024.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura "sui generis*". Dialética, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade social e tributação*. 2012. p.8. Disponível em: https://www2.trf4.jus.br/trf4/upload/arquivos/emagis_atividades/greco_web.pdf. Acesso em: 29 set. 2024.

GRECO, Marco Aurelio. *Três papéis da legalidade tributária*, in: Legalidade e tipicidade no Direito Tributário, coord. Ricardo Lodi Ribeiro e Sérgio André Rocha, São Paulo: Quartier Latin, 2008b, p. 101-110.

RIO DE JANEIRO. *Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro, 7 de agosto de 2014*. Disponível em: <https://www.ioerj.com.br/portal/modules/conteudoonline/mostra_edicao.php?session=VFVSQk5FNUVSWGhSVlZsMFRsUlpNVTFUTURCU1JGbDNURlZHUkU1cVFYUlJlbGt4VFhwYVFrMUVSVFZOTUZGNg==&p=MQ==&tb=NDQuODk5JiMwMTM7>. Acesso em: 3 jun. 2024.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. *Acórdão nº 46840/2022-PLEN.* Disponível em: <https://www.tcerj.tc.br/portal-tce-webapi/api/arquivos/288e04ba-ee30-418f-6ca1-08da1666384d/download> Acesso em: 25 mai. 2024.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.925, Tribunal Pleno, Relator Ministro Ellen Gracie, Relator p/acórdão Min. Marco Aurélio, j. 19/12/2003, DJ 04/03/2005.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Acórdão nº 938/03.Auditoria Operacional. DNIT. Verificação da qualidade das obras rodoviárias custeadas com recursos federais. Estado da malha. Pesquisa rodoviária 2001 - CNT. Programa de Gerência de Pavimentos. Conclusão sobre a malha vistoriada. Estrutura, administração, fiscalização, auditoria interna, e política de pessoal do DNER. Manutenção e conservação das estradas. Responsabilidade por danos causados. Trabalhos realizados, pessoal e orçamento do Instituto de Pesquisas Rodoviária. Gestão da qualidade. Fragmentação na aplicação dos recursos. Falhas executivas e de projetos. Falta de controle de excesso de cargas. Utilização de materiais ruins. Deficiência estrutural do DNIT. Desvio de finalidade na destinação de recursos da CIDE. Determinação. Recomendação. Juntada às contas anuais. Dispoível em: https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:tribunal.contas.uniao;plenario:acordao:2003-07-23;938. Acesso em: 29 set. 2024.

Capítulo 18

Uma Anáfora sem Pleonasmo: As Contribuições de Marco Aurélio Greco para a Teoria das Contribuições

Lucas Machado de Barcelos

1. INTRODUÇÃO

Em nota de rodapé fiz questão de apresentar um breve currículo, pois, assim como o professor Marco Aurélio Greco[1], acredito que nossa trajetória e a nossa história orientam a maneira como encaramos o mundo, enxergamos, o interpretamos e orienta o que produzimos para a sociedade.

Nesse contexto, o presente artigo é influenciado por essas vivências e o produto da interpretação *diante dos textos* desenvolvidos pelo autor em referência. Durante o primeiro semestre de 2024, tive o prazer de aprender com o professor Marco Aurélio na disciplina oferecida pelo professor Sérgio André no programa de pós-graduação da UERJ. Nessa oportunidade, pude entender, ainda que brevemente, como um profissional cresceu academicamente e profissionalmente e se consolidou como um dos maiores nomes do Direito Tributário no Brasil.

De todos os ensinamentos que consegui assimilar, acredito que o mais marcante tenha sido o "*não gostar de rótulos*". Quando você rotula, você fecha o sistema e acaba não permitindo adesão de novas ideias, novas experiências, novas aspirações. Rotular significa classificar algo em determinada categoria, algo que o Direito experimentou e ainda experimenta nos dias de hoje. Perceba o quão grande é o questionamento de se perguntar qual a natureza jurídica de determinado instituto, qual a classificação de um determinado contrato, qual seria a espécie tributária de uma exação, ou ainda tentar enquadrar se aquele tributo é vinculado ou não, real ou pessoal, direto ou indireto etc.

---

[1] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 4ª ed. São Paulo. Quartier Latin. 2019. págs. 507-509

O próprio pensamento científico que influenciou o Direito permitiu ao longo do tempo se questionar sobre sua falibilidade, ou ausência de certeza, vide por exemplo questionamentos envolvendo teoria da indeterminação, a mecânica quântica e o princípio da incerteza. Assim, como adverte Marco Aurélio Greco, o pensamento científico adota as seguintes premissas: *"nenhuma afirmação é absolutamente correta, nenhuma absolutamente incorreta, nenhuma está imune a revisão em função da experiência e da evolução dos fatos"*[2]. Indaga-se, portanto, por que o Direito ainda mantém esse pensamento de se orientar por classificações, compartimentos fechados, unívocos e de sistema, próprio de um sistema cartesiano?

O presente artigo visa buscar uma ou algumas respostas a essa questão, para então dissecar qual o aporte desenvolvido pelo professor Greco para a Teoria das Contribuições. Espera-se entender o que seria a contribuição à luz da doutrina do prof. Marco Aurélio Greco. Se a contribuição da forma como está estruturada e é aplicada hoje, se presta realmente a sua função de acordo com o pensamento do Greco. Espera-se abordar questões envolvendo as desvinculações de receitas da União, sua constitucionalidade, a partir do referencial teórico exposto por Marco Aurélio Greco. São essas as indagações que espero resolver daqui em diante.

2. CAUSALIDADE, O INÍCIO DO DIREITO TRIBUTÁRIO, E A MUDANÇA DE PARADIGMA

Incialmente a tributação se estrutura como uma manifestação absoluta do poder soberano do Estado, porém, a partir do Bill of Rights (1689), essa prerrogativa passou a ser limitada, condicionando seu exercício ao princípio da legalidade. Em seguida, com Revolução Francesa (1789-1799), existiu a necessidade de libertação desse absolutismo do rei e estabeleceu-se limites ao poder estatal, vinculou-se o intérprete da norma, sujeitando-o aos preceitos do legislativo.

No século XIX, o Direito Tributário passou por uma sistematização mais científica, sendo emblemático o Código Tributário Nacional Alemão, que serviu como modelo para a formulação do conceito moderno de "sistema tributário". Esses modelos racionalizaram a tributação, atribuindo-lhe contornos científicos e estabelecendo limites claros à ação fiscal. Nessa época, o Direito Tributário emergiu da Ciência das Finanças e buscou-se autoafirmar a partir de uma realidade então presente na época do causalismo e busca da cientificidade. A pretensão dessa realidade era buscar um racionalismo exacerbado, como se fosse possível submeter o fenômeno jurídico às regras de experimentação das ciências exatas.

---

2 GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições**: uma figura *sui generis*. São Paulo. Dialética. 2000. Pág. 13.

A partir desse momento de racionalismo que surge a necessidade compartimentação, fechar o sistema e apresentar noções, conceitos, ou tipos fechados e determinados. Surgem os autores, Hans Kelsen[3], Karl Larenz[4], Karl Engisch[5], Alberto Xavier.

A partir desse cenário, tem-se que o Direito Tributário brasileiro foi moldado por influências divergentes: de um lado, o Direito Constitucional norte-americano, focado na proteção da liberdade individual e limitação do Estado; e, de outro, o Direito Administrativo europeu, pautado pela supremacia do interesse público e pelo poder discricionário da autoridade estatal[6].

Essa dualidade provocou uma tensão permanente entre liberdade individual e autoridade estatal, refletida explicitamente na Constituição de 1891, que previu o princípio da legalidade tributária como direito fundamental, permitindo contestação judicial contra cobranças não autorizadas por lei. Contudo, o Direito Administrativo, influenciado pela tradição europeia, continuou enfatizando a supremacia do interesse público, frequentemente resultando em conflitos entre esses dois paradigmas no Direito Tributário.

Durante a década de 1960 e 1970, o Direito Tributário brasileiro viu nascer um debate mais estruturado sobre legalidade e tipicidade, destacando-se figuras como Alberto Xavier, Aliomar Baleeiro e Geraldo Ataliba. Alberto Xavier, particularmente influenciado pelos penalistas alemães[7], formulou uma teoria rígida e desconfiante em relação ao poder estatal, defendendo uma "tipicidade fechada" que restringia severamente a interpretação das leis tributárias pelos agentes públicos e judiciários.

Entretanto, a partir da década de 1990, autores como Marco Aurélio Greco[8] e Ricardo Lobo Torres[9] revisaram criticamente essa visão clássica, defendendo uma abordagem mais flexível. Esse debate influenciou diretamente o Supremo Tribunal Federal[10], levando a uma mudança na compreensão da

---

3 KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998

4 LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

5 ENGISCH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 7ª Ed. 1996

6 GRECO, Marco Aurélio. Do Poder à Função Tributária. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). Princípios e Limites da Tributação 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pág. 168-171.

7 TORRES, R. L. O princípio da tipicidade no direito tributário. Revista de Direito Administrativo, v. 235, p. 193–232, 2004. DOI: 10.12660/rda.v235.2004.45134. Disponível em: https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/45134. Acesso em: 29 mar. 2025

8 ROCHA, Sergio André. O Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 21-29.

9 TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II. p. 3-39

10 Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 343.446-SC, Ac. do Pleno, de 20.03.2003, Rel. Min. Carlos Velloso, Informativo nº 302/2003 e RE 677725, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 11-11-2021

legalidade e tipicidade, com maior aceitação de interpretações flexíveis e contextualizadas às necessidades sociais contemporâneas.

A mudança de paradigma como uma crítica ao racionalismo tem como pronto de inflexão o advento da Constituição Federal de 1988, pois alterou-se significativamente a perspectiva sobre o papel do Estado e, por consequência, da tributação. Marco Aurélio Greco observa que o Estado passou a ser visto não apenas como detentor do poder, mas como agente encarregado de realizar objetivos da sociedade civil[11]. Nessa nova perspectiva, a tributação deixou de ser meramente uma expressão do poder estatal para se tornar instrumento essencial de coesão social, focada na redução de desigualdades e promoção de políticas públicas eficazes.

Essa mudança trouxe implicações práticas relevantes, tais como a exigência de eficiência e responsabilidade na aplicação dos recursos tributários, a subordinação das ações tributárias aos objetivos constitucionais e a valorização do debate tributário como exercício de cidadania. Assim, a causalidade original do Direito Tributário evoluiu de um modelo puramente coercitivo para uma abordagem funcional, voltada à realização de direitos fundamentais e objetivos sociais constitucionalmente estabelecidos.

3. A CONCEPÇÃO TEÓRICA DAS CONTRIBUIÇÕES À LUZ DA DOUTRINA DO PROF. MARCO AURÉLIO GRECO

A figura da contribuição na história brasileira ainda suscita muitas dúvidas. Ela não encontrou um tratamento definitivo sobre seus aspectos fundamentais, na realidade, como adverte Greco[12], talvez o único elemento em comum às contribuições seja afastá-la do tratamento conferido aos impostos e às taxas. O reflexo dessas indagações pode ser observado nos julgamentos do Supremo Tribunal Federal (STF)[13].

Inicialmente, orientado pelo pensamento causalista clássico tentou-se enquadrar as contribuições ora como impostos, ora como taxas. Os reflexos do pensamento fundado na racionalidade exacerbada impactaram de tal forma as contribuições, que Greco informa existirem vozes que apresentavam a seguinte argumentação: a questão da destinação do produto da arrecadação "não integraria o campo do Direito Tributário, mas o Direito Financeiro"[14]

---

11 GRECO, Marco Aurélio. Do Poder à Função Tributária. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). Princípios e Limites da Tributação 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009. Pág. 174.

12 GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit*. Pág. 10.

13 Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 177137, Relator(a): CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 24-05-1995, DJ 18-04-1997

14 GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit*. Pág. 27.

O que Greco propõe é que superemos os paradigmas tradicionais, oriundos do causalismo clássico e nos voltemos para uma perspectiva mais funcional, orientada a valores e analisemos as suas implicações práticas e teóricas[15]. Pois, a visão causalista tradicional é vista por Greco como limitada, ancorada em uma lógica aristotélica bivalente, não reconhece o elemento imprevisível e caótico inerente à vida social, nem consegue adequadamente captar a complexidade das contribuições enquanto instrumentos de política pública. Assim, ele critica fortemente a generalização indevida de que todos os tributos poderiam ser identificados exclusivamente pela materialidade do seu fato gerador, uma vez que tal generalização não é demonstrada nem é suficiente para cobrir as particularidades de todas as contribuições existentes[16].

Como dito anteriormente, com o advento da Constituição de 1988, o papel do Estado sofreu transformações significativas, passando a ser visto como um instrumento para alcançar objetivos sociais e constitucionais definidos pela sociedade civil. Greco ressalta que, nesse novo contexto, é que as contribuições devem ser compreendidas pela finalidade que almejam atingir e não apenas pelo fato gerador.

Dessa forma, a partir da visão finalística e funcional de Greco, as contribuições passam a ser vistas como tributos voltados explicitamente para fins específicos e constitucionais, como a promoção da solidariedade social, redução das desigualdades e realização de políticas públicas[17]. Essa nova lógica finalística supera o paradigma tradicional, que privilegia exclusivamente o aspecto causal.

É importante reconhecer, contudo, que há uma dificuldade em interpretar as contribuições, pois teríamos que compatibilizar valores sociais aparentemente opostos, tais como segurança jurídica e justiça social. Nesse caso, para o autor o papel da interpretação é central, já que o magistrado precisa encontrar um ponto de equilíbrio ao ponderar esses valores. Tendo esse contexto, a interpretação judicial das contribuições deve levar em conta os objetivos constitucionais, considerando-se que o papel do Estado contemporâneo é dinâmico e voltado à realização de políticas sociais. Portanto, decisões judiciais relacionadas às contribuições devem refletir uma racionalidade mais fluida, mais próximas do paradigma do Estado Social, valorizando os fins sociais específicos que justificam sua criação e menos presa às estruturas rígidas da subsunção e causalidade.

---

15 Recordo-me de uma das falas do Prof. Greco em nossas aulas: "Teoria por teoria é paixão, ela precisa ser instrumental."

16 GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit*., pág. 55-58

17 GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit*. Pág. 83-84. Cf. "E, por que paga-se contribuição? Paga-se contribuição porque o contribuinte faz parte de algum grupo, de alguma classe, de alguma categoria identificada a partir de certa finalidade qualificada constitucionalmente, e assim por diante."

Há ressalvas nessa metologia finalística de encarar as contribuições. O autor ressalta que adotar o modelo finalístico não implica uma autorização absoluta ao legislador para realizar qualquer tipo de ação sob o pretexto de atingir um fim constitucional. Há limites claros impostos pelo texto constitucional e pela razoabilidade[18].

Nesse caso, três critérios são fundamentais para aferir a constitucionalidade de normas que disciplinam as contribuições pelo modelo finalístico (esses critérios derivariam do princípio da proporcionalidade):

a) Necessidade: Avaliar se existe realmente uma demanda por regulação específica para alcançar o objetivo proposto. Nesse caso, avaliaríamos se há necessidade da contribuição para alcançar a finalidade pretendida.
b) Adequação: Determinar se os meios propostos pela norma (fato gerador/ base de cálculo / contribuintes) são efetivamente capazes de atingir o objetivo previsto, incluindo aspectos funcionais e substanciais.
c) Proibição do excesso: Garantir que as normas estabelecidas não sejam excessivas em relação ao objetivo pretendido, impedindo excessos que possam desvirtuar o fim constitucional buscado. Isto é, assegurar que o valor ou dimensão da contribuição não seja excessivo em relação à finalidade buscada.

A grande inovação proposta por Greco é que o elemento finalístico que narramos acima constitui um requisito para constitucionalidade da contribuição. Nesse caso, uma contribuição será ou não constitucional se ela se dispor e efetivamente cumprir sua missão finalística. Em outras palavras, os impostos, taxas e as contribuições de melhoria se enquadrariam dentro de um modelo de validação pela sua materialidade ou pela "validação condicional de materialidade[19]", ao passo que as contribuições teriam sua validade constitucional baseada exclusivamente nas finalidades específicas a serem alcançadas (social, econômica ou profissional), sem indicação prévia da materialidade do fato gerador.

Sendo o critério finalístico, o critério diferenciador, o que o autor sustenta é que poderia existir, e isso não ofenderia a constituição, eventual superposição de fato gerador e/ou base de cálculo[20] com os impostos. Nesses

---

18 GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit*. Pág. 124-125.

19 GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit*. Pág. 131-132

20 "A Constituição não adota a materialidade do fato gerador para atribuir competências. Seu critério é outro . Portanto, na lei instituidora, o que deverá ser verificado é o atendimento à finalidade. Se, para fins de viabilização operacional da contribuição, for previsto fato gerador ou base de cálculo idênticos aos de impostos e se, nesta formulação, estiverem atendidos os requisitos de compatibilidade com a finalidade, a superposição em relação a fato gerador e base de cálculo de impostos será uma "eventualidade", mas

casos, o que é importante é respeitar o critério finalístico e avaliar, dada essa sobreposição de tributos, eventual violação dos três critérios acima explicados.

Em acréscimo, Greco menciona que alterar a finalidade original de uma contribuição equivale a criar uma exação, necessitando assim de novo fundamento constitucional e eventual submissão a requisitos específicos, vejamos:

> "Esta singela constatação acarreta uma consequência seríssima, qual seja a de que alterada a finalidade da exigência altera-se .a própria exigência e, por isso, ou ela deixa de ter fundamento constitucional, ou só poderá subsistir como nova contribuição se a nova finalidade for admitida constitucionalmente e, mesmo assim, com as restrições que eventualmente sejam aplicáveis a esta nova figura por força da Constituição. Por exemplo, uma contribuição para seguridade social que é alterada em sua finalidade para assumir outra feição deixará de ser a contribuição de seguridade social que fora originalmente instituída; apesar disso poderá eventualmente subsistir se vier a ser instituída por lei complementar (artigo 195, § 4 º, combinado com artigo 154, I, da CF-88). Alterar a finalidade é criar uma nova contribuição, sujeita ao respectivo exame de compatibilidade constitucional, tanto sob o ângulo formal, como substancial".[21]

Um dos pontos principais da teoria do Greco é que ele aparta as contribuições das demais espécies tributárias. Para ele, o regime jurídico das contribuições é parcialmente tributário[22]. A Constituição Federal determina expressamente que algumas regras gerais do Direito Tributário sejam observadas (normas gerais em matéria tributária, legalidade, irretroatividade, anterioridade), mas não obriga à aplicação integral de todas as regras tributárias tal como obriga para os impostos. Embora sustente isso, ao final ele chega à conclusão que é despiciendo tentar enquadrar as contribuições como categoria ou não tributária, o que é relevante é verificar se elas atendem ou não o critério finalístico.

Por fim, para fins deste artigo, um dos mais importantes aportes do Greco para uma teoria sobre as contribuições, além do elemento finalístico, talvez tenha sido o capítulo 9 do seu livro de referência (Contribuição, uma figura *sui generis*). Nele, o autor resume todo o racional desenvolvido até então, qual seja necessidade de observância de uma finalidade específica, e traz alguns temas relevantes envolvendo a temática das contribuições.

Nesse contexto, a legislação infraconstitucional que tratar de contribuições apenas será válida se se mantiver estritamente dentro do âmbito das finalidades constitucionais[23]. O autor reforça que: a) contribuições destinadas a

---

não uma "inconstitucionalidade" . Inconstitucionalidade haverá se os critérios, parâmetros e requisitos ligados à aferição da compatibilidade finalista estiverem desatendidos."

21 GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit*., pág. 150.

22 GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit*., pág. 152-154.

23 GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit*., pág. 229.

finalidades não previstas pela CRFB são inconstitucionais; b) modificar a finalidade de uma contribuição já existente implica a criação de uma contribuição nova, exigindo nova compatibilidade constitucional; c) quando a CRFB expressamente estabelece uma base de cálculo (exemplo: art. 195 da CRFB), tal base fica vinculada exclusivamente à finalidade específica da contribuição, não podendo ser utilizada livremente para outras finalidades sem autorização constitucional específica

Além disso, o autor também ressalta a importância fundamental da finalidade nas contribuições, destacando que não basta uma menção abstrata da finalidade. A finalidade precisa ser concreta e objetivamente perseguida pela contribuição. A simples vinculação formal prevista em lei pode não ser suficiente, sendo necessário, em alguns casos, verificar a aplicação efetiva dos recursos arrecadados para a finalidade declarada.

Nesses casos, *o destino da arrecadação* é elemento essencial no caso das contribuições[24]. Greco na época da edição do livro já sustentava que o destino da arrecadação é argumento que pode ser invocado pelo contribuinte na defesa dos seus direitos. Assim, o destino do produto da arrecadação é um elemento essencial e definidor das contribuições. A arrecadação deve ser obrigatoriamente destinada ao grupo e à finalidade específica prevista constitucionalmente, qualquer desvio desse destino implica violação constitucional grave. Vejamos:

> Em suma, o destino do produto da arrecadação das contribuições é elemento essencial à sua constitucionalidade. Não apenas a previsão abstrata, mas a sua aplicação efetiva. O juízo, sobre o grau de inadequação da destinação do produto da arrecadação para o efeito de considerar ocorrida a violação constitucional, pode comportar mais de uma avaliação, mas entendo fundamental reconhecer que o vício na destinação gera inconstitucionalidade argüível pelo sujeito passivo, pois o que estará sendo cobrado não será mais uma verdadeira contribuição.

As conclusões acima são essenciais para entendermos o próximo tópico do nosso artigo. O que podemos concluir é que Greco propõe um novo olhar sobre as contribuições, alçando o elemento finalístico como o caracterizador dessas exações, que elas não se amoldariam a uma lógica bivalente, mas sim uma lógica *fuzzy*, que é possível a sobreposição de fatos geradores e bases de cálculo com os impostos, desde que respeitados a proporcionalidade e o elemento finalístico. Por fim, a finalidade é critério para um juízo de constitucionalidade sobre essas exações e que eventual alteração nessa finalidade cria-se uma contribuição, além disso, o destino da arrecadação é o termômetro do elemento finalístico das contribuições.

---

[24] GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit.*, pág. 240.

4. A CONTRIBUIÇÃO DA FORMA COMO ESTÁ ESTRUTURADA E É APLICADA HOJE, SE PRESTA REALMENTE A SUA FUNÇÃO DE ACORDO COM O PENSAMENTO DO GRECO?

É inegável a importância das contribuições dentro o orçamento público. De acordo com o TCU[25], em 2021, as contribuições sociais representaram aproximadamente 51% dos R$ 2,016 trilhões arrecadados das receitas correntes da União. Esses recursos são essenciais para custear despesas obrigatórias e relevantes como os benefícios previdenciários, serviços públicos de saúde e programas de assistência social. Contudo, mesmo diante da relevância dos serviços sociais envolvidos e do critério finalístico subjacente, a estrutura das contribuições hoje não respeita necessariamente esse elemento finalístico.

O ponto aqui que pretendo discutir tem nome e endereço. Chama-se desvinculação de receitas (hoje previstas para União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e situa-se nos artigos 76 a 76-B do ADCT.

Vimos que, pela teoria do Greco, as contribuições têm o elemento finalístico como núcleo caracterizador. As desvinculações de receita (DRU, DRE, DRM – em conjunto "DRU") nada mais são do que uma deturpação do elemento finalístico.

A DRU não nasce em decorrência da EC 27/2000. Na realidade, ela trocou de nome e sofreu pequenas alterações. Ela surge inicialmente em 1994, com a Emenda Constitucional de Revisão 1, intitulada de Fundo Social de Emergência – FSE, sucedida pelo Fundo de Estabilização Fiscal – FEF (EC 10/96 e EC 17/97 até ser novamente alterada e se transformar na DRU pela EC 27/2000. Desde essa data os seus prazos são dilatados, tendo como seu fim previsto 31/12/2032, conforme redação dada pela EC 135/2024.

A EC de Revisão n.º 1/94 acrescentou os art. 71, 72 e 73 ao ADCT, que, por sua vez, criou o Fundo Social de Emergência (FSE) para vigorar entre 1994/95. O objetivo era "sanear financeiramente a Fazenda Pública Federal e manter a estabilidade econômica". Os recursos desse fundo também poderiam ser utilizados para: a) custeio da saúde e educação; b) concessão de benefícios previdenciários e assistenciais; c) liquidar passivo previdenciário; d) outros programas de relevante interesse econômico social.

Teve como fonte de recursos o IRRF da União, suas autarquias e fundações, a majoração de IOF, ITR, IR, IRRF, CSLL e PIS, além de 20% de todos os impostos e contribuições, exceto os anteriormente mencionados. Por expressa

[25] TCU. Contas do Presidente da República de 2021. Dados. Disponível em https://sites.tcu.gov.br/contas-do-governo-2021/05-orcamento-publico.html. Acesso em 29 de mar. de 2025.

ressalva na emenda, não se aplicavam as normas da LRF e da Lei 4.320/64 a esse fundo.

Expirada a vigência do FSE, foi criado pela EC n.º 10/96 o Fundo de Estabilização Fiscal (FEF). Destaca-se que no momento de criação do FEF, já havia expirado a vigência do FSE, em razão disso a EC 10/96 conferiu efeitos retroativos ao FEF. Essa retroatividade inclusive foi acolhida pelo STF[26]. Muito se assemelhou ao seu antecessor, as diferenças foram a exclusão do ITR como fonte de recursos e a previsão de que 20% dos tributos que forem criados também constituirão recursos do FEF. O FEF foi prorrogado até o final de 1999.

Por fim, surge a DRU com a EC 27/2000. O que é importante destacar é que a EC 42/2003 (que alterou os dispositivos redigidos pela EC 27/2000) eliminou um possível problema político-federativo entre os entes. Assim, a DRU não reduziria a base de cálculo das transferências obrigatórias a Estados, Distrito Federal e Municípios, instituídas pelas vinculações constitucionais mencionadas acima. Dessa forma, os demais entes federativos não questionariam a União sobre uma possível redução no recebimento de transferências obrigatórias. Hoje, seu desenho constitucional está assim delimitado:

> Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2032, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral de Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico, às taxas e às receitas patrimoniais, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data.
> § 1º (Revogado)
> § 2° Excetua-se da desvinculação de que trata o caput a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o § 5º do art. 212 da Constituição Federal. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 68, de 2011).
> § 3º (Revogado)
> § 4º A desvinculação de que trata o caput não se aplica às receitas das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)
> § 5º A desvinculação de que trata ocaputdeste artigo não opera efeitos sobre recursos que, por expressa disposição em norma constitucional ou legal, devam ser transferidos a Estados, ao Distrito Federal e a Municípios. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 135, de 2024)
> § 6º A desvinculação de que trata ocaputdeste artigo não se aplica às receitas destinadas ao fundo criado pelo art. 47 da Lei nº 12.351, de 22 de dezembro de 2010, e aos recursos a que se refere o art. 2º da Lei nº 12.858, de 9 de setembro de 2013.

[26] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1420 MC /DF. Min. NERI DA SILVEIRA. Julgamento: 17.05.1996.

O que podemos inferir de comparativo entre esses fundos e a DRU é que tanto o FSE e FEF eram constituídos por fundos e vinculavam seus recursos a prioridades elegidas pelas emendas constitucionais. As exclusões do FSE e FEF compreendiam as transferências obrigatórias, salário-educação e PIS/PASEP.

A DRU é apenas a desvinculação da recursos, não tem nenhuma finalidade, pelo contrário seu objetivo é justamente conferir maior liberdade orçamentária. Atualmente a DRU só desvincula contribuições sociais (exceto salário-educação, contribuições destinadas ao custeio da seguridade social), CIDE e taxas.

Ora, se as contribuições sociais podem ter sua arrecadação desvinculada, isso quer dizer que o elemento finalidade das contribuições foi deturpado. Afinal, o produto da arrecadação que deveria ser destinado àquela finalidade social não o será por força da DRU. Nesse sentido, a partir do racional teórico produzido por Marco Aurélio Greco explanado acima, poder-se-ia sustentar que as contribuições seriam inconstitucionais, já que são desvinculadas.

A matéria não é nova, já foi objeto grande debate doutrinário[27], mas o mais importante é que o STF chegou a enfrentar a questão envolvendo a repetição de indébito das contribuições, fruto das desvinculações das receitas da União. Nesse contexto, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 566.007 do Rio Grande do Sul, tendo como relatora a Ministra Cármen Lúcia, o STF concluiu, em sede de repercussão geral, que eventual inconstitucionalidade de desvinculação de receita de contribuições sociais não acarretaria a devolução ao contribuinte do montante correspondente ao percentual desvinculado, pois a tributação não seria inconstitucional ou ilegal. Na oportunidade, o Pleno ainda referendou a desvinculação informando que ela seria constitucional, conforme já decidido pelo Supremo no RE 537.610 de relatoria do Min. Cezar Peluso.

Nessa oportunidade, o contribuinte/recorrente alegou que a desvinculação das receitas provenientes das contribuições sociais (PIS, COFINS e CSLL) era inconstitucional, pois descaracterizava esses tributos, transformando-os, parcialmente, em "impostos inominados". Argumentou ainda que: Contribuições sociais têm destinação específica constitucionalmente determinada (seguridade social); A desvinculação violaria essa destinação específica. Portanto, a

[27] Cf. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário brasileiro e a crise atual / Macedo, Alberto (et al). São Paulo: Noeses, 2009; Cf. SCAFF, Fernando Facury. Direitos humanos e a desvinculação das receitas da União – DRU. Revista de Direito Administrativo, 2004; Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Revisitando as contribuições da Constituição da República. Revista de Direito Tributário, 2007, v. 98: 11-21; e mais recente Cf. Charneski H. Bitributação e Competência Tributária da União em Matéria de Contribuições. RDTA. 21º de março de 2023 (48):152-74. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/876

desvinculação deveria gerar a desoneração proporcional ao percentual desvinculado (20%) e o direito à restituição.

Em seu voto, a Ministra Cármen Lúcia rejeitou o argumento central do recorrente, ressaltando a falta de correlação lógica entre a alegada inconstitucionalidade e o pedido formulado (direito à restituição proporcional), pois eventual inconstitucionalidade da desvinculação implicaria retorno da situação anterior (vinculação dos recursos), e não restituição ao contribuinte. Isto é, se a DRU for inconstitucional, a contribuição mantém a constitucionalidade e isso não autoriza a repetição de indébito. Além disso, argumentou-se que a DRU, apesar de desvincular parte das receitas, não descaracteriza os tributos envolvidos (contribuições sociais e contribuições econômicas).

Entendo que a argumentação desenvolvida pelo STF está correta, mas a conclusão de certa forma equivocada diante da doutrina do Prof. Marco Aurélio Greco. No ponto de concordância, se a DRU for inconstitucional, isso não torna a contribuição inconstitucional, na realidade, reafirma o caráter necessário da contribuição e sua finalidade. O problema e o ponto de divergência em relação à fundamentação desenvolvida pelo Supremo é que se a DRU é constitucional, então isso quer significar que a finalidade da contribuição não é tão essencial assim. Explico.

Se o elemento caracterizador da contribuição é a finalidade e a DRU deturpa essa finalidade, permitindo a alocação do recurso em outro gasto público, isso quer dizer que a contribuição não é a forma adequada para custear esse outro gasto público, ou ela não se faz mais necessária à realidade que se prestava inicialmente. Desenvolvo de outra forma.

Há duas argumentações distintas entre si que quero apresentar: a) Se a DRU é cabível e é constitucional, isso quer significar que a contribuição subjacente é inconstitucional por violar os três critérios acima expostos na doutrina do Prof. Marco Aurélio Greco: necessidade, adequação e vedação ao excesso. Pois não sendo a arrecadação daquele tributo destinada a finalidade que justificou sua constitucionalidade há no mínimo violação à vedação ao excesso. b) Se a DRU é cabível e é constitucional, isso não retira a constitucionalidade da contribuição (tese até aqui defendida pelo Supremo), mas há um problema de eficácia. "O problema é de eficácia e não de validade"[28]. O elemento finalístico ainda se faz necessário nas contribuições, a DRU retira a eficácia das contribuições, afinal a arrecadação não é necessária ou é superavitária para finalidade que se propunha.

Por óbvio que a questão é importante, o argumento é inovador e exige maturação e desenvolvimento. Mas há uma racionalidade em sua proposição.

[28] A ideia surgiu por força das discussões com o Prof. Greco em sala de aula durante a disciplina ministrada pelo Prof. Sérgio André. Sugere-se um maior debate e maturação para aprimoramento do conhecimento.

O ideal seria confrontar a arrecadação da União com contribuições sociais e em qual ou quais contas foram alocados os recursos decorrentes das contribuições desvinculadas. Nesse caso, o auxílio do Tribunal de Contas da União seria imprescindível para o deslinde e maturação do argumento. Dessa forma, poderíamos sustentar de forma mais contundente a falta de eficácia ou inconstitucionalidade das contribuições dada a tredestinação de sua arrecadação.

6. CONCLUSÃO

Ao longo do texto, pode-se perceber que a grande contribuição teórica de Greco está na centralidade dada ao elemento finalístico como requisito fundamental para a constitucionalidade das contribuições. Esse critério permite uma análise mais adequada e profunda sobre a natureza das contribuições, superando os paradigmas rígidos e tradicionais derivados do pensamento causalista clássico, ancorado na lógica aristotélica-tomista, avançando para uma visão funcional e axiológica do Direito Tributário.

Abordamos brevemente a controvérsia relacionada à Desvinculação das Receitas da União (DRU), discutindo sua conformidade com as finalidades específicas das contribuições sociais, à luz dos aportes desenvolvidos por Marco Aurélio Greco. Conseguimos identificar a partir da análise uma aparente contradição entre a prática da desvinculação e a teoria finalística defendida por Greco, uma vez que o desvio das receitas para outros fins pode implicar violação direta da razão constitucional que fundamenta contribuições.

Nesse sentido, embora o Supremo Tribunal Federal entenda que a DRU é constitucional, a descaracterização da finalidade das contribuições nos faz questionar sobre a constitucionalidade (critério validade) ou a real necessidade (critério eficácia) das contribuições. A possibilidade de utilização irrestrita dessas receitas para outras finalidades alheias às inicialmente previstas revela uma profunda contradição com o caráter específico e vinculado que caracteriza as contribuições.

Para aprofundar essa análise, seria fundamental um estudo empírico detalhado, realizado com o auxílio de instituições como o Tribunal de Contas da União, para aferir concretamente o destino efetivo dos recursos desvinculados. Isso permitiria demonstrar o grau de inadequação na utilização das receitas, fortalecendo o argumento sobre a falta de eficácia ou eventual inconstitucionalidade das contribuições à luz da teoria finalística proposta por Greco.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Contas do Presidente da República de 2021. Dados. Disponível em https://sites.tcu.gov.br/contas-do-governo-2021/05-orcamento-publico.html. Acesso em 29 de mar. de 2025

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 1420 MC/DF. Relator: Min. Neri da Silveira. Julgamento: 17 maio 1996. Disponível em: https://portal.stf.jus.br. Acesso em: 29 mar. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 177137. Relator: Min. Carlos Velloso. Tribunal Pleno, julgado em 24 maio 1995. DJ, 18 abr. 1997, p. 13788. Disponível em: https://portal.stf.jus.br. Acesso em: 29 mar. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 343446-SC. Relator: Min. Carlos Velloso. Tribunal Pleno, julgado em 20 mar. 2003. Informativo nº 302/2003. Disponível em: https://portal.stf.jus.br. Acesso em: 29 mar. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 677725. Relator: Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno, julgado em 11 nov. 2021. Disponível em: https://portal.stf.jus.br. Acesso em: 29 mar. 2025.

CHARNESKI, Heron. Bitributação e competência tributária da União em matéria de contribuições. Revista Direito Tributário Atual, n. 48, p. 152-174, mar. 2023. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/876. Acesso em: 29 mar. 2025.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Revisitando as contribuições na Constituição da República. Revista de Direito Tributário, v. 98, p. 11-21, 2007.

ENGISCH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 7ª Ed. 1996

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições: uma figura sui generis. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. Crise do formalismo. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

_____. Dinâmica da tributação: uma visão funcional (1979-2007). São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). Princípios e limites da tributação 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. Norma jurídica tributária. São Paulo: Quartier Latin, 1974.

_____. Planejamento tributário. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

_____. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). Solidariedade social e tributação. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. Três papéis da legalidade. in: *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*, coord. Ricardo Lodi Ribeiro e Sérgio André Rocha, São Paulo: Quartier Latin, 2008.

KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998

LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições. In: MACEDO, Alberto et al. (Org.). Sistema tributário brasileiro e a crise atual: VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2009.

ROCHA, Sergio André. O planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

SCAFF, Fernando Facury. Direitos humanos e a desvinculação das receitas da União. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 236, p. 33-50, 2004. Disponível em: https://doi.org/10.12660/rda.v236.2004.44670. Acesso em: 29 mar. 2025.

TORRES, R. L. O princípio da tipicidade no direito tributário. Revista de Direito Administrativo, v. 235, p. 193-232, 2004. DOI: 10.12660/rda.v235.2004.45134. Disponível em: https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/45134. Acesso em: 29 mar. 2025.

_____. Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

Capítulo 19

Planejamento Tributário Estatal: O Real Papel dos Tributos como Instrumento de Financiamento de Políticas Públicas e Direitos Humanos

Marcelo Paar Santiago

1. INTRODUÇÃO

Em 2024, durante um semestre inteiro, no doutorado do PPGD/UERJ, tive o privilégio de ter tido aulas de Direito Tributário com os professores Sergio André Rocha e Marco Aurélio Greco, este na condição de professor convidado, uma vez que o mote da matéria buscava justamente compreender o pensamento do professor Marco Aurélio Greco e sua evolução.

A disciplina faz todo sentido, uma vez que o Professor Sergio André Rocha (2019) já havia escrito sobre a evolução do pensamento do Professor Greco. Ele analisou a evolução do pensamento de Greco sobre o planejamento tributário, destacando a transição de uma perspectiva centrada na liberdade do contribuinte para uma abordagem que enfatiza a capacidade contributiva e a função social dos tributos.

Rocha (2019) ressalta que, para Greco, a tributação deve ser compreendida como um instrumento de realização dos direitos fundamentais, especialmente os de segunda dimensão, como saúde, educação e assistência social. Rocha observa que essa visão propõe uma interpretação do sistema tributário alinhada aos princípios constitucionais de justiça social e equidade.

Pois bem, numa dessas aulas, o professor Greco, em resposta a um comentário que fiz sobre o intrínseco entrelaçamento dos Direitos Financeiro e Tributário, cunhou a seguinte frase: "A tributação não para na efetiva arrecadação". Greco, inclusive, usou como exemplo a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), explicando que os recursos arrecadados com esse tributo somente podem ser gastos naquelas despesas elencadas no texto

constitucional, posto que, em última análise, são aquelas despesas que justificam (constitucionalizam) a instituição daquele tributo.

Esta explicação do professor Greco vai ao encontro do que penso acerca dos Direitos Tributário e Financeiro. Com efeito, devemos entender esses Direitos de forma macro, dentro de uma visão abrangente que denota um sistema entrelaçado que, nas palavras de Luhmann (2022), se arranham. Isto é, microssistemas que se tocam, produzindo efeitos para fora de suas respectivas delimitações.

Ademais, podemos asseverar que a tributação é um dos pilares do Estado Democrático de Direito, representando o principal instrumento de financiamento das atividades estatais. É ela que custeia, de forma direta e indireta, a maioria das políticas públicas (exceção para as políticas públicas negativas[1]). Assim, mais do que suprir as necessidades financeiras do Estado, os tributos têm papel determinante na promoção da justiça fiscal e na implementação de direitos fundamentais, em especial, dos direitos diretamente relacionados com os direitos humanos.

Nesta toada, Carrazza (2004) ensina que o sistema tributário nacional deve estar em consonância com os valores constitucionais, servindo como meio de concretização de uma ordem jurídica justa. Não por acaso, o princípio da justiça tributária foi colocado de forma expressa no § 3º do art. 145 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988), a partir da Emenda Constitucional nº 132, de 2023.

Assim, Rocha (2020) propõe uma reinterpretação do papel dos tributos, defendendo que o pagamento de impostos deve ser visto como um dever de cidadania, essencial para a manutenção do Estado Democrático de Direito. Ele argumenta que a tributação não deve ser encarada apenas como um mecanismo arrecadatório, mas como um meio de promover a dignidade da pessoa humana e a justiça social. Essa perspectiva reforça a ideia de que o planejamento tributário estatal deve estar orientado para a efetivação dos direitos humanos.

2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ESTATAL: CONCEITO E FINALIDADE

O planejamento tributário estatal difere do planejamento tributário empresarial. Enquanto este último tem por objetivo a eficiência econômica e a redução da carga tributária dentro da legalidade (elisão fiscal), aquele primeiro deve orientar-se pela maximização da arrecadação com justiça fiscal, respeitando os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia

[1] Política públicas negativas são aquelas onde o Estado decide não intervir, deixando para o privado a sua agenda e execução.

(Torres, 2012), sempre buscando, em suma-síntese, a consecução do princípio da dignidade da pessoa humana e dos princípios norteadores da boa prática de mercado, concorrência e livre iniciativa.

Nesta perspectiva, Machado (2013) assevera que o planejamento tributário estatal compreende o processo de estruturação das receitas tributárias com base em uma estratégia fiscal coerente, que promova o desenvolvimento econômico e social, sem descurar dos compromissos com os direitos fundamentais.

Nesta senda, Greco (2006) sustenta que a atividade tributária do Estado deve ser vista como parte do planejamento estatal mais amplo, o qual envolve escolhas políticas e econômicas fundamentais para a direção da sociedade. Para Greco, tributar é um ato de poder com implicações profundas sobre a liberdade e a igualdade dos cidadãos, devendo ser exercido de maneira consciente, transparente e orientada para a concretização dos valores democráticos.

Além disso, Greco (2010) argumenta que a legitimidade da tributação está diretamente relacionada à sua função de garantir a universalização de direitos fundamentais. Para ele, os tributos não devem ser tratados como meras ferramentas técnicas de arrecadação, mas como instrumentos constitutivos da cidadania e da justiça fiscal. A ausência de um planejamento tributário estatal voltado para a equidade e para a justiça social enfraquece a capacidade do Estado de realizar os objetivos fundamentais da República. Como bem resume Greco, "a tributação não termina com a efetiva arrecadação. É a partir dela que se abre o espaço para a realização das promessas constitucionais" (Greco, 2010, p. 135).

Na mesma linha de pensamento, Bonavides (2004) sustenta que a justiça fiscal é condição *sine qua non* para a concretização do Estado Social, sendo os tributos elementos estruturantes de uma democracia substancial.

Já Ferraz Junior. (2006) destaca que a política tributária deve ser orientada por um projeto de sociedade, onde a igualdade material e o bem-estar coletivo sejam valores fundantes.

Nesta toada, verifica-se que Nabais (2005) contribui significativamente para a compreensão do papel dos tributos no Estado de Direito, ao defender que a tributação deve estar intrinsecamente ligada à dignidade da pessoa humana. Para Nabais, o dever fundamental de pagar tributos não é apenas uma exigência legal, mas uma manifestação de solidariedade social e de corresponsabilidade na construção de uma sociedade justa. A justiça fiscal, nesse sentido, exige um sistema tributário progressivo e equitativo, compatível com os valores democráticos e com os direitos fundamentais (Nabais, 2012).

Nabais também enfatiza que o sistema tributário deve garantir o mínimo existencial a todos os cidadãos, respeitando a proporcionalidade e a capacidade contributiva, o que impõe ao Estado o dever de desenhar uma política fiscal compatível com os imperativos da justiça social (Nabais, 2005).

3. TRIBUTOS COMO INSTRUMENTO DE FINANCIAMENTO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

Lugar comum é a assertiva de que determinados tributos também têm função extrafiscal, sendo capazes de influenciar comportamentos econômicos e sociais, além de servirem para custear os serviços públicos essenciais. Conforme aponta Ataliba (2001), é por meio da tributação que o Estado exerce sua função redistributiva, corrigindo desigualdades históricas e estruturais.

Assim, a efetivação de políticas públicas em áreas como saúde, educação, segurança pública, assistência social, moradia etc. depende: a) de um planejamento e execução do orçamento público eficaz, eficiente, efetivo[2], sincero e transparente; e b) de uma estrutura tributária transparente, progressiva e equitativa. Nesse sentido, podemos afirmar que o planejamento tributário estatal também deve estar alinhado aos objetivos fundamentais da República, conforme estabelece o art. 3º da CRFB/1988.

Salvador (2014), em sua obra "As implicações do sistema tributário brasileiro nas desigualdades de renda", utilizando-se de dados do IPEA[3] e com a mensuração pelo cálculo Gini[4], leciona o seguinte:

> A análise do financiamento tributário do Estado está inserida no âmbito da política fiscal. Esta pode ser compreendida em dois segmentos: de um lado,

---

2 Aqui, torna-se necessário diferençar os conceitos de eficácia, eficiência e efetividade. O princípio da eficácia orbita na dimensão do desempenho, que se expressa pelo alcance dos objetivos ou metas, independentemente dos custos que se teve para o atingimento da política pública. Relaciona-se, pois, com o alcance de resultados previamente fixados.
O princípio da eficiência está na dimensão do desempenho que se consubstancia no processo em si, no meio de alcance das metas e objetivos. Trata-se do "fazer mais com menos" e no menor tempo possível, contudo, mantendo-se a qualidade desejada. Noutras palavras, o princípio da eficiência tem íntima relação com os planejamentos e métodos que buscam evitar o desperdício e a perda de tempo.
Já o princípio da efetividade orbita na dimensão do desempenho que representa a relação entre os resultados alcançados e as transformações ocorridas. Possui foco externo, porque leva em consideração o grau de satisfação dos destinatários das políticas públicas, ocorrendo, portanto, uma análise crítica dos seus impactos. Está ligado à ideia de agregação de valores. É a dimensão do desempenho que representa a relação entre os resultados alcançados, as transformações ocorridas e o grau de satisfação das pessoas que são impactadas por aqueles resultados. Daí é possível afirmar que não há como ser efetivo sem alcançar eficácia; mas o fato de se obter a eficácia e eficiência, por si só, não garante o alcance da efetividade.

3 IPEA. Equidade fiscal no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social. Brasília: Ipea, 19 de maio de 2011. Comunicados do Ipea nº 92, p. 6 e 7.

4 O coeficiente de Gini (ou índice de Gini) é um cálculo usado para medir a desigualdade social, tendo sido desenvolvido pelo estatístico italiano Corrado Gini, em 1912. Este índice apresenta dados entre o número 0 e o número 1, no qual o número zero corresponde a uma completa igualdade na renda, isto é, todos detêm a mesma renda per capita, e o número um corresponde a uma completa desigualdade entre as rendas, ou seja, um indivíduo ou uma pequena parcela de uma população detém toda a renda e os demais nada têm.

a política de captação de recursos, em que se destaca a tributação; por outro lado, há a política de aplicação de recursos que se materializa no orçamento, que reflete os gastos e o dimensionamento das prioridades do governo. Portanto, o destino dos gastos públicos é uma dimensão importante para a compreensão das desigualdades sociais a partir dos seus efeitos sobre os cidadãos mais vulneráveis, aqueles que são excluídos do desenvolvimento econômico. A política fiscal é relevante para a compreensão das desigualdades sociais e da injusta concentração de renda e riqueza em um país. O presente estudo limita-se à análise de um dos aspectos da política fiscal, que é a política tributária refletida na arrecadação de impostos, contribuições e taxas pelo Estado e seus reflexos nas desigualdades de renda.

Convém destacar que a carga tributária é muito regressiva no Brasil, pois está concentrada em tributos indiretos e cumulativos que oneram mais os/as trabalhadores/as e os mais pobres, uma vez que mais da metade da arrecadação provém de tributos que incidem sobre bens e serviços, havendo baixa tributação sobre a renda e o patrimônio. Segundo informações extraídas da Pesquisa de Orçamento Familiar (POF) de 2008/2009 pelo Ipea, estima-se que 10% das famílias mais pobres do Brasil destinam 32% da renda disponível para o pagamento de tributos, enquanto 10% das famílias mais ricas gastam 21% da renda em tributos.

Nos países socialmente mais desenvolvidos, a tributação sobre o patrimônio e a renda corresponde a cerca de 2/3 da arrecadação dos tributos, conforme dados da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).

É interessante observar que, ao se considerar a relação entre a CTB e a desigualdade de renda – medida pelo índice de Gini –, constata-se que, em média, a elevada carga tributária nos países desenvolvidos – sobretudo naqueles que têm seu estado social mais avançado – está associada à redução da desigualdade de renda, ao contrário do que se observa no Brasil, que possui acentuada desigualdade a despeito de sua alta carga tributária. De fato, o aumento observado na carga tributária brasileira não foi direcionado para a redução das desigualdades, mas trata-se de um instrumento em favor da concentração de renda, que agrava o ônus fiscal dos mais pobres e desonera o das classes mais ricas.

Sobre a questão da carga tributária, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu um conjunto de princípios tributários que constitui referência importante para a edificação de um sistema de tributos baseado na justiça fiscal e social. Contudo, tais princípios constitucionais, que permitiriam um novo desenho para o sistema tributário, não foram postos em prática por nenhum dos governos que assumiram a Presidência da República após a promulgação da referida Constituição.

Tal sistema sofreu profundas alterações após 1995. Com efeito, a legislação infraconstitucional foi alterada, tornando praticamente nulos muitos dos princípios básicos da reforma tributária realizada na Constituição de 1988, o que agravou sobremaneira as distorções, aprofundando a regressividade do sistema tributário brasileiro. As modificações ocorridas nas leis ordinárias e nos regulamentos tributários transferiram para a renda do trabalho e para a população mais pobre o ônus tributário, alterando o perfil da arrecadação.

> Tais mudanças alteraram o perfil da tributação no país e contribuíram para a concentração de renda, ferindo a construção de uma sociedade justa e garantidora dos direitos humanos.
> Ademais, a política tributária deveria ser primordial para financiar o Estado de maneira justa e, preferencialmente, cobrar impostos sobre aqueles que têm maior capacidade contributiva e, portanto, maior renda e patrimônio.

Desta feita, a discussão sobre justiça fiscal e efetivação dos direitos fundamentais exige, além de uma estrutura tributária progressiva e equitativa, também uma cultura de cidadania tributária. Nesse sentido, Marcus Abraham (2013) ressalta que o Direito Tributário e o Direito Financeiro são ferramentas de transformação social, cuja compreensão crítica pelos cidadãos fortalece a democracia fiscal e a transparência orçamentária. Para o autor, a educação fiscal e o exercício da cidadania tributária contribuem para romper a apatia social em relação ao papel redistributivo dos tributos, reforçando a ideia de que o dever de pagar tributos está intrinsecamente ligado à realização dos direitos sociais (Abraham, 2007).

Todavia, a maior parte da arrecadação tributária federal brasileira ainda está concentrada em tributos indiretos, que incidem desproporcionalmente sobre os mais pobres. Tal realidade evidencia a urgência de um planejamento estatal que reequilibre essa carga tributária por meio da ampliação de tributos progressivos, além de respeito à realização dos programas de governo registrados na Justiça Eleitoral, inclusive como um dos requisitos para o deferimento do registro da candidatura de quem irá disputar o pleito para cargo de mandatário do Executivo, em homenagem ao princípio da sinceridade orçamentária, especialmente em sua dimensão vinculativa, como se verá mais à frente.

4. TRIBUTAÇÃO E DIREITOS HUMANOS

A vinculação entre tributação e direitos humanos tem sido cada vez mais destacada na literatura jurídica contemporânea. De acordo com Zockun (2007), é por meio de uma tributação justa que o Estado adquire condições materiais de assegurar os direitos sociais previstos na Constituição e nos tratados internacionais de direitos humanos.

É que um modelo tributário regressivo compromete o princípio da dignidade da pessoa humana, pois impõe sacrifícios desproporcionais aos mais pobres. Ao contrário, um sistema progressivo contribui para a justiça distributiva e para a redução das desigualdades (Piketty, 2014).

Nas lições de Resende (2017), as assertivas acima elencadas se consubstanciam no entendimento da Corte Interamericana de Direitos Humanos, que reconhece que políticas tributárias injustas podem constituir violação indireta

de direitos humanos, especialmente quando resultam na negação de acesso a serviços essenciais por populações vulneráveis.

Neste sentido, Cláudia Gurgel (2017) ressalta que a política fiscal deve ser compreendida como um eixo estruturante da política de direitos, não podendo ser dissociada das obrigações estatais de assegurar condições materiais para o exercício da cidadania. Para Gurgel, a forma como o Estado tributa e aloca seus recursos revela escolhas éticas e políticas que impactam diretamente na efetividade dos direitos fundamentais, sobretudo dos grupos em situação de maior vulnerabilidade.

Na mesma toada, ao analisar o planejamento tributário e a justiça fiscal no contexto contemporâneo, Abraham (2007) defende que o sistema tributário deve ser concebido não apenas como mecanismo técnico de arrecadação, mas como expressão da solidariedade coletiva e da publicização dos valores constitucionais, em especial os relacionados à dignidade da pessoa humana e à justiça distributiva.

Já Rocha e Greco (2024) entendem que os princípios introduzidos pela Emenda Constitucional nº 132/2023, reforçam a função social da tributação. Eles destacam que a reforma tributária deve promover simplicidade, transparência, justiça tributária e cooperação. Princípios estes que estão intrinsecamente ligados à promoção dos direitos fundamentais. Essa análise corrobora a visão de que o planejamento tributário estatal deve ser um instrumento de realização dos direitos humanos.

Ademais, na obra "Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos", coordenada por Marciano Seabra de Godoi e Sergio André Rocha (2018), vislumbra-se claramente uma conclusão que reforça a ideia de que o planejamento tributário estatal deve ser orientado para a promoção dos direitos humanos. A mesma conclusão está presente na obra "Planejamento tributário e liberdade não simulada: doutrina e situação pós ADI 2.446." (ROCHA, 2022).

5. SINCERIDADE ORÇAMENTÁRIA E A TRIBUTAÇÃO VOLTADA À REALIZAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

A sinceridade orçamentária constitui um princípio fundamental da gestão fiscal democrática, estando diretamente ligada à efetividade do planejamento tributário estatal. Trata-se do dever de o Estado elaborar seu orçamento público com base em estimativas realistas de receitas e despesas, evitando previsões artificiais ou meramente formais, que podem comprometer tanto a transparência fiscal quanto a própria execução de políticas públicas (CUNHA, 2014). É o que categorizo em minha tese de doutoramento[5] como a dimensão proibitiva do princípio da sinceridade orçamentária.

[5] Tese ainda não defendida no PPGD/UERJ intitulada "O princípio da sinceridade orçamentária como um dos elementos de legitimação para o exercício do poder pelo mandatário".

Ao meu sentir, o princípio da sinceridade orçamentária, além de sua dimensão proibitiva (proíbe o uso do orçamento público como mera peça de ficção orçamentária), também tem uma dimensão vinculativa, que atrela o vencedor da eleição para o Executivo à elaboração e execução do orçamento público às respectivas propostas de governo, que são obrigatoriamente registradas na Justiça Eleitora, na forma do art. 27, VII da Resolução TSE nº 23.609/2019, sob pena do indeferimento da candidatura.

Assim, o princípio da sinceridade orçamentária se consubstancia em um instituto jurídico fundamental às boas e realistas escolhas para elaboração e execução de políticas públicas positivas, por intermédio do orçamento público, além de ser, em sua dimensão vinculativa, um dos elementos de legitimação para o exercício do poder pelo mandatário, se caracterizando, pois, como um eficaz instrumento para a realização do planejamento tributário estatal.

No contexto do planejamento tributário estatal, a sinceridade orçamentária ganha contornos ainda mais relevantes. Isso porque a arrecadação de tributos está intrinsecamente conectada à capacidade de execução orçamentária do Estado. Como afirma SCAFF (2007), a separação entre a tributação e a destinação dos recursos públicos gera um "divórcio institucional" que impede o controle social sobre as finalidades do gasto público e fragiliza a legitimidade do sistema tributário.

Além disso, segundo CUNHA (2014, p. 72), "o orçamento deve ser expressão clara das escolhas políticas do Estado, refletindo com fidelidade a arrecadação esperada e o custeio de políticas públicas comprometidas com os direitos fundamentais". A utilização do orçamento como instrumento de engenharia fiscal para manipular indicadores de resultado, por meio de subestimação de receitas ou superestimação de despesas, desvirtua o papel do planejamento financeiro do Estado e compromete o princípio republicano da responsabilidade na gestão fiscal.

Nesta esteira, torna-se imperioso trazer as lições de Élida Graziane Pinto e de Francisco Mata Machado Tavares. Vejamos.

> O processo meramente protocolar na elaboração das leis de plano plurianual, diretrizes orçamentárias e orçamento anual é capturado como espaço de experimentação de brechas e esvaziamento hermenêutico, o que conforma um patrimonialismo decisório.
>
> O descumprimento dos deveres de estimar adequadamente metas e impactos e de avaliar programas (por meio da mensuração de resultados em face dos seus custos no contraste entre planejado e realizado) explica porque soa como norma programática o §10 acrescido ao art. 165 da Constituição pela Emenda 100, de 26 de junho de 2019: "A administração tem o dever de executar as programações orçamentárias, adotando os meios e as medidas necessários, com o propósito de garantir a efetiva entrega de bens e serviços à sociedade."

Em vez de equalizarem as fortes tensões entre vinculação e discricionariedade, de um lado, e Legislativo e Executivo, de outro, as leis do ciclo orçamentário convivem com considerável nível de mitigação da sua força normativa.

A impositividade primordialmente das emendas parlamentares individuais e de bancada revela a baixa intensidade do princípio da legalidade em matéria orçamentária. Os comandos trazidos pela Emenda Constitucional nº 86, de 2015, bem como pelas Emendas nº 100, 102 e 105, essas de 2019, denotam esforço de retomada de espaço decisório pelo Legislativo.

Todavia, tais nichos residuais de impositividade orçamentária parlamentar revelam, a contrário senso, que todo o restante escapa, em maior ou menor grau, à capacidade legislativa de fixar limites legais para a ação do Executivo, dada a baixa coesão entre planejamento e orçamento. Desse modo, persistem consideráveis abusos de finalidade, por exemplo, no manejo das próprias emendas parlamentares impositivas, dos créditos adicionais suplementares, transferências, transposições e remanejamentos, bem como nos decretos de contingenciamento.

Para resgatar a essência conceitual do que seja ordenação legítima de prioridades, ideal seria que houvesse impositividade orçamentária aderente ao planejamento. Complexo, contudo, é operacionalizar tal perspectiva abstrata no mundo da vida em sociedade, ainda mais na realidade brasileira, tão suscetível a capturas patrimonialistas.

É importante, contudo, assumir essa premissa, até para que não se perca de vista o esforço pedagógico de devolver ao gestor a responsabilidade inadiável de planejar e executar bem o enfrentamento dos problemas sociais e econômicos sob sua alçada. Por outro lado, à dogmática do direito financeiro também não deve escapar a premissa de que se deve devolver para a sociedade o quanto lhe cabe de compreensão do caráter limitado e contingente das escolhas democráticas feitas e executadas em seu nome. Algo como um princípio da clareza conceitual e um dever de gestão orçamentária participativa (que comunique a outros entes da federação a lógica já disposta no Estatuto da Cidade em seu art. 4º, inciso III, alínea f) seria pertinente em uma nova cultura disciplinar, mais próxima dos direitos fundamentais e menos atada aos dogmas fiscalistas. Uma constatação óbvia (de resolução complexa, contudo) é a de que, em regra, planeja-se mal e, por isso, gasta-se mal na Administração Pública brasileira. Daí decorre que as políticas públicas não entregam resultados qualitativamente compatíveis com o custo que elas impõem, direta ou indiretamente, à sociedade.

Nesse contexto, a recorrente tese de desvinculação total do orçamento público (contida, por exemplo, na Proposta de Emenda à Constituição nº 188/2019) não passa de quimera. Sem pautar a fragilidade do planejamento governamental, a agenda em prol de uma suposta "PEC da Liberdade Orçamentária"10 apenas tende a majorar os riscos de ineficiência alocativa e retrocesso patrimonialista com a ilusória tese de que bastaria uma desvinculação total do orçamento público para melhorar a qualidade do gasto público.

Falar em desvinculação total do orçamento público é, no plano fático, buscar discricionariedade desatrelada de metas objetivamente comprometidas com o planejamento intertemporal das políticas públicas. Há, no ideário em prol de

> uma "base zero" para o ciclo orçamentário brasileiro, espécie de ilogicidade jurídica que oculta a impossibilidade factual de se comprimir – em absoluto – gastos com servidores, encargos da dívida pública e despesas previdenciárias, por exemplo. (PINTO; TAVARES, 2022, p. 178-181).

A sinceridade orçamentária, portanto, deve ser considerada um pressuposto indispensável para que o planejamento tributário estatal cumpra sua função essencial: viabilizar o financiamento responsável, transparente e equitativo de políticas públicas orientadas à efetivação dos direitos sociais, econômicos, culturais e ambientais. Quando o orçamento é tratado com seriedade e vinculado a uma política tributária justa, fortalece-se a confiança da sociedade nas instituições democráticas e na função redistributiva do Estado, quando tenha por base as propostas de governo que foram registradas ainda na campanha, assim, não havendo falar, inclusive, em "estelionato eleitoral" e ilegitimidade para governar. Com efeito, trata-se de mais uma faceta da impositividade do orçamento.

6. A TEORIA DAS ILUSÕES FINANCEIRAS E SUAS IMPLICAÇÕES NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ESTATAL

A Teoria das Ilusões Financeiras, desenvolvida por Amilcare Puviani no final do século XIX, apresenta importantes interlocuções com o planejamento tributário estatal moderno. Segundo Puviani (2002), os governos frequentemente utilizam mecanismos de ocultação dos reais custos da tributação, criando uma ilusão nos contribuintes quanto à carga tributária efetiva. Tal prática compromete a transparência fiscal e afasta a cidadania da compreensão do verdadeiro papel dos tributos na sustentação do Estado e na promoção dos direitos fundamentais.

Para Puviani (2002), essa ilusão é gerada, por exemplo, por meio da predominância de tributos indiretos e da complexidade normativa, dificultando a percepção do contribuinte sobre o quanto efetivamente paga ao Estado. Essa estratégia contribui para a apatia fiscal e para a ausência de pressão social por justiça tributária. No contexto brasileiro, a prevalência de tributos regressivos pode ser interpretada à luz dessa teoria, revelando uma lógica que perpetua desigualdades sob o manto da neutralidade e da técnica.

Noutro giro, também é importante ressaltar que a Teoria das Ilusões Financeiras também enfatiza um agir ilusório governamental quando da execução de serviços e obras públicas. O governo tenta transparecer que faz mais do que realmente executa, tentando, assim, criar um sentimento nos contribuintes de que a carga tributária é progressiva, justa e bem utilizada.

Assim, superar as ilusões financeiras exige um planejamento tributário transparente, pedagógico e participativo, que fortaleça a consciência cidadã

sobre a função social dos tributos. Esse desafio está intimamente ligado à construção de um Estado fiscal democrático, comprometido com a equidade e com a efetivação dos direitos humanos no seu planejamento tributário estatal.

Nesta esteira, Abraham (2013) ressalta a importância da transparência e da participação cidadã na gestão dos recursos públicos, destacando que o conhecimento do Direito Financeiro e o exercício dos direitos fiscais pelos cidadãos são ferramentas cruciais para a mudança social e a justiça fiscal.

Fernando Facury Scaff também analisa o papel da transparência fiscal e da relação entre a tributação e o financiamento de direitos. Segundo Scaff, a falta de clareza nas políticas tributárias e sua desarticulação com o planejamento das políticas públicas contribui para a deslegitimação do sistema tributário. (Scaff, 2007, p. 109) aponta que "um sistema tributário eficiente e justo depende de uma administração fiscal que não só arrecade de forma equitativa, mas que também garanta o uso adequado dos recursos no financiamento dos direitos sociais".

7. DESAFIOS E PERSPECTIVAS FUTURAS

A construção de um planejamento tributário estatal comprometido com os direitos humanos e com a justiça social enfrenta inúmeros desafios. Um dos principais entraves é a resistência política à implementação de reformas tributárias estruturantes que promovam maior progressividade e equidade fiscal. Interesses econômicos consolidados e a influência de grupos privilegiados no processo legislativo dificultam a aprovação de medidas que visem à uma melhor redistribuição da carga tributária.

Além disso, o sistema tributário brasileiro é caracterizado por sua complexidade normativa e por uma excessiva dependência de tributos indiretos, que recaem, de forma desproporcional, sobre as camadas mais pobres da população. A ausência de uma cultura fiscal voltada à solidariedade e à corresponsabilidade coletiva também compromete o engajamento da sociedade na defesa de um sistema tributário mais justo.

No plano institucional, é necessário fortalecer a capacidade técnica dos órgãos fazendários e ampliar os mecanismos de transparência e controle social sobre a arrecadação e aplicação dos tributos. O uso de tecnologias digitais e de inteligência de dados pode contribuir para o aprimoramento da gestão tributária, permitindo maior eficiência na arrecadação e no combate à sonegação fiscal. Trata-se também de levar a efeito os princípios da cooperação e da transparência, que, inclusive, foram expressos no Texto Constitucional por intermédio da Emenda Constitucional nº 132, de 2023.

Nesse cenário, torna-se imperativo reforçar o princípio da sinceridade orçamentária, que exige a compatibilização entre a previsão de receitas e a

efetiva destinação dos recursos públicos. A transparência fiscal não se esgota na divulgação de dados, mas pressupõe clareza nas metas arrecadatórias e na afetação dos tributos à realização dos direitos fundamentais. A ausência dessa sinceridade compromete o controle social e enfraquece a legitimidade do planejamento tributário estatal.

Sob uma perspectiva de futuro, torna-se imprescindível repensar o papel do Estado na economia e reafirmar o compromisso com um modelo de desenvolvimento inclusivo e sustentável. A justiça fiscal deve ser compreendida como elemento central de qualquer projeto democrático, exigindo uma tributação (justiça tributária) orientada pelos princípios da dignidade humana, da igualdade material e da proteção dos mais vulneráveis.

8. CONCLUSÃO

O planejamento tributário estatal não deve se limitar a aspectos meramente arrecadatórios. Seu verdadeiro papel está na promoção de uma ordem econômica justa, na garantia dos direitos humanos e na efetivação das políticas públicas. Para tanto, é imprescindível que os tributos sejam concebidos e aplicados de forma progressiva, equitativa e eficiente. Os tributos devem ser considerados como parte de um sistema maior, em que se configuram como parte das receitas públicas (art. 11 da Lei nº 4.320/1964), devendo sempre ter intrínseca relação com as despesas daquele sistema orçamentário.

Contudo, persistem desafios significativos: a complexidade do sistema tributário nacional, a predominância de tributos regressivos, a resistência a reformas estruturantes e a fragilidade da cultura fiscal cidadã comprometem os avanços necessários. Nesse cenário, é fundamental que o Estado assuma um papel ativo na promoção da transparência, da participação democrática e da educação fiscal, de modo a fomentar uma consciência coletiva sobre a importância dos tributos para a realização dos direitos fundamentais.

A análise das obras de autores como Greco, Nabais, Abraham, Scaff, Rocha, Puviani, Gurgel, entre outros, demonstra que a tributação é um componente essencial para a efetivação dos direitos humanos, sendo indispensável que o planejamento tributário estatal se alinhe com os princípios constitucionais e com os compromissos internacionais de proteção à dignidade humana.

A fragilidade estrutural do planejamento governamental brasileiro (tributário e fiscal) compromete profundamente a efetividade da execução orçamentária, tornando o ciclo das leis orçamentárias um terreno fértil para práticas patrimonialistas e desvios de finalidade. A persistente desconexão entre planejamento e orçamento, aliada à seletiva impositividade orçamentária e à baixa densidade normativa das leis que regem o ciclo orçamentário, fragiliza os instrumentos de controle democrático sobre a atuação estatal.

Nesse cenário, propostas como a desvinculação total do orçamento público não apenas ignoram as disfunções estruturais do planejamento estatal, como também agravam o risco de retrocessos institucionais, ao promover uma discricionariedade sem compromisso com metas públicas objetivas.

É imperativo, portanto, reconstituir a legitimidade do processo orçamentário mediante o fortalecimento de uma cultura de planejamento orientada por direitos fundamentais, responsabilidade social e transparência democrática. Isso exige a adoção de mecanismos normativos que consolidem o dever de planejar com seriedade e executar com responsabilidade, resgatando o sentido público do orçamento e reafirmando sua função essencial de instrumento de promoção da justiça social, justiça tributária e da cidadania.

As alterações no Sistema Tributário Nacional, trazidas pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023 não alcançaram todos os elementos necessários à consecução de uma efetiva justiça fiscal e tributária, tampouco obrigam à uma efetivação de um planejamento tributário estatal obrigatório, proporcional e progressivo.

As perspectivas futuras exigem uma profunda reconfiguração da política fiscal, guiada por princípios de justiça distributiva, solidariedade e corresponsabilidade social. O fortalecimento institucional, o uso de tecnologias, a valorização da sinceridade orçamentária, especialmente em sua dimensão vinculativa, e a participação cidadã são caminhos possíveis para a construção de um sistema tributário que, além de eficiente, seja justo e compatível com os ideais democráticos e com a dignidade da pessoa humana. O sistema mais eficiente para se alcançar estes objetivos é, ao nosso sentir, por intermédio de um planejamento tributário estatal.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ABRAHAM, Marcus. **Direito é ferramenta fundamental de transformação social**. *Consultor Jurídico*, 3 jul. 2013. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2013-jul-03/marcus-abraham-direito-ferramenta-fundamental-trasformacao-social/. Acesso em: 17 abr. 2025.

ATALIBA, Geraldo. *Teoria do Sistema Tributário Nacional*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional.* 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 abr. 2025.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CUNHA, José Ricardo Ferreira. *Orçamento público e controle social: fundamentos da sinceridade orçamentária no Estado Democrático de Direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

FACURY SCAFF, Fernando. *Tributação e Direito: Perspectivas e Desafios Contemporâneos*. São Paulo: Saraiva, 2007.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação.* 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sérgio André (Orgs.). *Planejamento tributário: limites e desafios concretos*. 1. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018.

GRECO, Marco Aurélio. *Direito Tributário: Fundamentos e Controvérsias*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. *O Sistema Tributário e os Direitos Fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. *Vetores do sistema tributário nacional após a EC n. 132*. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, p. 752-780, jan./abr. 2024.

GURGEL, Cláudia. *A Tributação e a Efetivação dos Direitos Fundamentais: Desafios e Perspectivas*. São Paulo: LTr, 2017.

IPEA. *Equidade fiscal no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social*. Brasília: Ipea, 19 de maio de 2011. Comunicados do Ipea nº 92. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/5207. Acesso em: 18 abr. 2025.

LUHMANN, Niklas. Introdução à teoria dos sistemas. Petrópolis: Vozes, 2022. 414 p. ISBN 978-85-326-3861-8.

MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

NABAIS, José Casalta. *O Estado de Direito e a Tributação*. Coimbra: Almedina, 2005.

NABAIS, José Casalta. O Direito Tributário e os Direitos Fundamentais. Coimbra: Almedina, 2012.

PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI. Tradução: Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PINTO, Élida Graziane; TAVARES, Francisco Mata Machado. *Em busca dos direitos fundamentais: parâmetros para uma reconstrução dogmática do Direito das Finanças Públicas*. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, v. 125, 2022. Disponível em: https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/905. Acesso em: 18 abr. 2025.

PUVIANI, Amilcare. *Teoria das Ilusões Financeiras*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

RESENDE, Augusto César Leite de. *A proteção do contribuinte no âmbito do Sistema Interamericano de Direitos Humanos*. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, v. 12, n. 2, jul./dez. 2017. Disponível em: https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/7495. Acesso em: 18 abr. 2025.

ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário e liberdade não simulada: doutrina e situação pós ADI 2.446*. 2. ed. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito, 2022

ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco*. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

SALVADOR, Evilásio. *As implicações do sistema tributário brasileiro nas desigualdades de renda*. Brasília: Instituto de Estudos Socioeconômicos; Oxfam, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Direito Tributário Brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ZOCKUN, Mariana. *Tributação e Direitos Humanos: Uma Análise Crítica*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

Capítulo 20

Os aportes de Marco Aurélio Greco para a Teoria das Contribuições: Reflexões sobre a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) (E.C. 132/2023)

Marcos Aurélio Pereira Valadão
Rodrigo Senne Capone

1. INTRODUÇÃO

A obra de Marco Aurélio Greco acerca do tema das contribuições é notável. É autor de inúmeros artigos sobre as contribuições no sistema tributário brasileiro e sobre os seus mais diversos aspectos, como a não cumulatividade[1], a questão dos insumos no PIS/Cofins[2], a possibilidade de tratamento da matéria via Medida Provisória[3] etc. Porém, o presente trabalho tem como fundamento a sua obra basilar para o estudo do tema, denominada de "Contribuições (uma figura "sui generis")"[4], publicada nos idos de 2000, ao alvorecer do século XXI. Esta obra será referenciada neste trabalho como "Contribuições".

Embora a influência da obra de Marco Aurélio Greco na formação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF) no que se refere às contribuições mereça destaque, esse aspecto não é objeto deste trabalho, pois demandaria uma pesquisa específica.

O que se propõe neste trabalho é, primeiramente, verificar a abordagem de Marco Aurélio Greco sobre as questões de ordem principiológica e constitucional em relação às contribuições, para depois, a partir das normas exaradas

---

1 GRECO, Marco Aurélio. A Não-Cumulatividade das Contribuições Cofins/PIS. *Revista de Estudos Tributários*, n. 41, p. 125-40, jan.-fev., 2005.

2 GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. *R. Fórum de Di r. Tributário- RFDT*, Belo Horizonte, ano 6, n. 34, p. 9-30, jul./ago. 2008.

3 GRECO, Marco Aurelio. Alteração da Alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro por Medida Provisória. São Paulo, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 43, p. 110- 123, abril/1999.

4 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições*: (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000.

na Emenda Constitucional nº 132/2023 (EC 132/2023), que implementou a Reforma Tributária do Consumo, instituindo, em especial, a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), refletir como o pensamento Marco Aurélio Greco repercute na nova contribuição. Por fim, são apresentadas breves considerações finais.

2. A FUNDAMENTAÇÃO PRINCIPIOLÓGICA E CONSTITUCIONAL DAS CONTRIBUIÇÕES EM MARCO AURÉLIO GRECO

2.1. Questões principiológicas

Compulsando a vasta obra de Marco Aurélio Greco, verifica-se que ele dedicou considerável atenção ao tema das contribuições, sob seus diversos aspectos. O presente trabalho utiliza o livro Contribuições como base teórica para indicar, a partir de uma perspectiva descritiva, pontos importantes da Teoria das Contribuições elaborada por ele, com a finalidade de promover um (breve) diálogo com a CBS, contribuição criada no âmbito da Reforma Tributária do Consumo.

Na obra Contribuições, de 2000, Marco Aurélio Greco buscou responder qual a disciplina normativa a que as contribuições estão submetidas diante do Direito positivo brasileiro, considerando que o tema relevante acerca das contribuições "é o regime de controle a que elas estão submetidas, especialmente porque, no Brasil, ele não é idêntico ao tributário".[5] Como pergunta secundária, o autor se propôs a debater a natureza jurídica das contribuições, apesar de não considerá-lo como tema mais importante para a análise que propôs fazer.[6]

Marco Aurélio Greco identificou a existência de muitas dúvidas sobre o regime jurídico a que se submetem as contribuições (alertando que não se pode confundir regime jurídico com natureza jurídica), especialmente aquelas previstas nos arts. 149 e 195 da CF/88.[7] Nas décadas posteriores ao ano 2000, ano de publicação da obra Contribuições, pode-se afirmar que a busca por respostas a essas dúvidas foi intensa, tendo resultado em uma considerável evolução legislativa, doutrinária e jurisprudencial, que levou à conformação de um regime jurídico adequado às contribuições, consideradas as suas peculiaridades.

No Brasil, o tema das contribuições possui nítida fundamentação constitucional, relacionando-se profundamente com princípios e objetivos constitucionalmente previstos. Entretanto, como apontado por Marco Aurélio Greco,

---

5 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições*: (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000, p. 62.

6 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições*: (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000, p. 62.

7 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições*: (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000, p. 9.

a própria legislação agrupa, sob a mesma nomenclatura de "contribuição", diversas figuras com características distintas entre si, o que provocou diversos questionamentos.[8] Para o autor,

> Talvez o único elemento comum que possa ser identificado no tratamento legislativo das contribuições seja a intenção do legislador de dispensar à figura um tratamento jurídico não idêntico ao dos impostos e taxas, razão pela qual veste a figura das mais diversas roupagens e submete-a às mais imprevisíveis denominações e terminologias.[9]

À época, as contribuições eram objeto de variadas tentativas de classificação jurídica. Uma das abordagens examinava as contribuições gerais no contexto da parafiscalidade, considerando-as como instrumentos destinados à geração de receitas para entidades da Administração Indireta exercerem suas funções. Outra parte da doutrina, ao analisar o fato gerador dessas contribuições, buscava categorizá-las como impostos com destinação específica ou tributos de escopo.

Contudo, há autores que entendem que o debate já estaria assentado, a exemplo do que bem destaca Andrei Pitten Velloso, ao afirmar que:

> Dita categoria recebeu, de muitos, a denominação "contribuições parafiscais", sob o argumento de se tratar de exações semelhantes, análogas aos tributos. Contudo, afirmada a sua natureza tributária (vide infra), a terminologia tornou-se equívoca, pois tais contribuições não são similares aos tributos: são tributos, como todos os demais. São exações fiscais, e não parafiscais.[10]

Ocorre que o fato de que as contribuições sejam tributos não lhes retira a natureza de tributos parafiscais (denominados contribuições). Na verdade, a denominação de "contribuições parafiscais" para designar contribuições diversas mencionadas no *caput* do art. 149 da CF/88 (à parte das contribuições de melhoria do art. 145, inciso II, da CF/88), é encontradiça na legislação, mesmo anteriormente à CF/88, como é o caso, e.g., do parágrafo único do art. 4º da Lei nº 6.950/81, que literalmente fixa limites à incidência de determinadas "contribuições parafiscais". Adicionalmente, quando da discussão do Tema 1079/STJ (recursos repetitivos), o STJ, ao tratar do disposto no REsp nº

---

8 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições*: (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000, p. 10.

9 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições*: (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000, p. 10.

10 VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed., rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. No mesmo sentido, afirmam Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso que "O caráter tributário das contribuições especiais é nítido, haja vista que elas se amoldam à perfeição ao conceito de tributo, cujos traços essenciais foram bem captados pelo Código Tributário Nacional (...)". PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2019, p. 24.

1.898.532[11], não cogitou não serem aquelas contribuições de natureza parafiscal, discutindo tão somente o alcance do dispositivo legal.

Marco Aurélio Greco abordou a natureza jurídica das contribuições de maneira crítica e cautelosa, optando por não assumir uma posição dogmática final sobre sua classificação ou não como espécie de tributo. Inicialmente convencido de que as contribuições não possuíam natureza tributária, o referido autor reconheceu que o entendimento então firmado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) estabeleceu um importante referencial interpretativo sobre o tema, o que o levou a reconsiderar essa posição inicial.[12]

Assim, propôs uma análise mais abrangente e aberta, buscando compreender as contribuições não a partir de uma definição prévia, mas sim por meio de seu funcionamento concreto e do regime jurídico específico atribuído pela CF/1988 a essa figura jurídica, que claramente as diferencia dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, tendo concluído que a questão da natureza jurídica das contribuições permanece em aberto e deve ser respondida a partir da observação criteriosa de seu regime jurídico próprio, e não por uma simples categorização prévia estabelecida pela CF/1988.[13]

Além disso, propôs uma revisão integral da definição clássica de contribuições adotada pela doutrina, ao argumentar que a (a) Constituição de 1988 não indica, de forma inequívoca, que se trata de um tributo; (b) que o fato gerador das contribuições não possui a mesma relevância observada nos impostos e taxas; (c) que sua exigência não está necessariamente vinculada a uma atividade estatal; e (d) que a referibilidade, ao contrário do entendimento tradicional, não é indireta, mas direta.[14]

Marco Aurélio Greco destaca que, ainda que tenham natureza tributária, as contribuições se distinguem dos impostos e das taxas em razão de seu fundamento conceitual. Os impostos se apoiam no poder de império do Estado, que os institui para arrecadar recursos necessários ao custeio de suas funções, e as taxas têm como fundamento a ideia de benefício, relacionada à noção de contraprestação. Já as contribuições não se fundamentam nem no poder de império nem na contraprestação direta de um serviço estatal, mas sim no "conceito de solidariedade em relação aos demais integrantes de um grupo social ou econômico, em função de certa finalidade".[15]

As contribuições tributárias distinguem-se dos impostos e das taxas pelo critério adotado para justificá-las. Enquanto os impostos são cobrados a partir da manifestação de capacidade contributiva do indivíduo, e as taxas pela

---

11 REsp nº 1898532/CE, Rel. Min Regina Helena Costa, Dec. 09/04/2024.

12 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições*: (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000, p. 75-76.

13 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições*: (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000, p. 75-76.

14 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições*: (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000, p. 77.

15 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições*: (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000, p. 83.

fruição de uma atividade estatal específica, as contribuições são devidas em razão da participação do contribuinte em determinado grupo ou categoria, definidos por uma finalidade constitucional específica. Essa participação gera uma situação diferenciada, não necessariamente relacionada a uma vantagem direta ou imediata, mas à qualidade de integrar um grupo específico (social, econômico ou profissional). Portanto, nas contribuições, prevalece o critério da qualidade (pertencer a um grupo), diferente dos impostos (capacidade econômica) e das taxas (contraprestação).[16] Neste sentido, apontando semelhança com as teses de H. Kruse, Marco Aurélio Greco destaca que:

> Por sua vez, nas contribuições (não vou ampliar agora o exame deste conceito, mas talvez mais adiante fique claro) o conceito básico não é o poder de império do Estado, nem o benefício que o indivíduo vai obter diretamente de uma atividade do Estado (nem necessariamente o seu custo), mas sim o conceito de solidariedade em relação aos demais integrantes de um grupo social ou econômico, em função de certa finalidade. Em certa medida, esta visão tripartite encontra semelhança com o conceito de exigências gerais, preferenciais e associativas a que se refere Kruse.[17]

De início, importante observar que Marco Aurélio Greco chama atenção para o fato de que o sistema brasileiro de contribuições (com suas diversas categorizações) é diferente em relação aos outros países, daí que buscar subsídios em sistemas alienígenas é de pouca valia no caso. A par disso, Marco Aurélio Greco aborda o tema a partir de aspectos gerais (que denominamos principiológicos) e a partir do direito positivo de fundamento constitucional, daí que seguimos neste trabalho essa mesma abordagem para verificar como tratou do tema das contribuições no direito brasileiro.

Por fim, cumpre destacar que o objetivo da primeira parte deste trabalho é de apresentar o tratamento dado por Marco Aurélio Greco ao tema das contribuições, com o objetivo de identificar, na segunda parte, como a Contribuição sobre Bens e Consumo (CBS), delineada pela Emenda Constitucional nº 132 de 2023 (EC 132/2023) e instituída pela Lei Complementar nº 214 de 2025 (LC 214/2025) dialoga com a teoria de Marco Aurélio Greco.

2.2. Aspectos Constitucionais

O Professor José Carlos Moreira Alves, ex-Ministro STF, costumava dizer em suas aulas que a saída usual para problemas conceituais, quando uma categoria não seguia nenhuma lógica taxonômica, especialmente no mundo jurídico, era dizer que se tratava de uma espécie "sui generis".

---

16 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições*: (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000, p. 83-84.

17 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições*: (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000, p. 83.

Marco Aurélio Greco parece ter seguido nessa linha e, de fato, a categorização do que seja uma "contribuição" no contexto do sistema tributário brasileiro só pode ser feita como sendo um tributo "sui generis", que dá nome também à sua obra específica sobre o tema.

Marco Aurélio Greco destacou que o tratamento dado às contribuições pelo legislador é distinto daquele dado aos impostos e taxas, destacando que, por esta razão, "veste a figura das mais diversas roupagens e submete-a mais imprevisíveis denominações e terminologias"[18], mas que essa indeterminação quanto à sua efetiva natureza jurídica levou a diversas tentativas de enquadrar essa figura tributária em alguma categoria já existente.

Como já destacado, Marco Aurélio Greco enfatiza que o único elemento comum no tratamento das contribuições pelo legislador é justamente a intenção de diferenciá-las dos impostos e taxas.

Marco Aurélio Greco indica existirem o que denomina de "regras não expressamente aplicáveis às Contribuições", que consistem em "alguns princípios e regras que a Constituição Federal impõe aos tributos qualificados pela validação condicional, mas que não estão expressamente previstos no artigo 149".[19]

O autor dedica um denso capítulo ao tema (denominado "Dispositivos Constitucionais não expressamente previstos"), crucial na análise de sua visão sobre as contribuições. Neste sentido, será feita uma verificação dessas normas sob a ótica de Marco Aurélio Greco, para, posteriormente, analisar como a CBS dialoga com esses pontos.

Os dispositivos constitucionais citados são os seguintes:

a) artigo 145, $ 1º - princípio da capacidade contributiva;
b) artigo 146, I - lei complementar e conflitos de competência;
c) artigo 146, II - lei complementar e limitações constitucionais;
d) artigo 150, II - igualdade de tratamento em situação equivalente;
e) artigo 150, IV - vedação ao efeito de confisco;
f) artigo 150, V - limitações ao tráfego;
g) artigo 150, VI - imunidades; e
h) artigo 151, I - uniformidade em todo território nacional.[20]

A primeira constatação de Marco Aurélio Greco é quanto à observância, pelas contribuições, do princípio da capacidade contributiva, previsto no § 1º do art. 145 da CF/88. Após uma longa digressão sobre os diversos aspectos do tema, especialmente pela condicionante do dispositivo constitucional

18 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições*: (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000, p. 10.
19 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições*: (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000, p. 181.
20 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições*: (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000, p. 181.

de "sempre que possível", o autor expressa o entendimento que o princípio comporta descumprimento, mesmo porque sua aplicação deve ser feita em contexto sistemático, e que o dispositivo faz referência a "impostos". Para Marco Aurélio Greco, apesar da capacidade contributiva não estar expressamente prevista para ser aplicável às contribuições, pode servir como parâmetro de controle das contribuições, a depender do tipo de contribuição e do critério de rateio. Neste sentido conclui:

> Com efeito, na medida em que as contribuições devem atender ao requisito da proporcionalidade e, em última análise, da racionalidade, disto decorre que, nas hipóteses em que for pertinente a invocação da capacidade contributiva como critério de rateio e este se demonstrar totalmente distorcido a ponto de comprometer a própria racionalidade da exigência, ter-se-á uma questão constitucional envolvida, não porque tenha havido violação da capacidade contributiva, mas sim porque a exigência terá perdido o seu mínimo de racionalidade e, como tal, estará agredindo a norma constitucional que autoriza sua instituído.[21]

No que diz respeito ao art. 146, inciso I, da CF/88, que dispõe sobre conflitos de competência em matéria tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, Marco Aurélio Greco conclui, de forma sintética, que o dispositivo é inaplicável às contribuições, o que se pode afirmar ser consenso na doutrina e na jurisprudência.

Em relação ao art. 146, inciso II, da CF/88, que regula as limitações constitucionais ao poder de tributar, Marco Aurélio Greco, diferentemente do entendimento acerca do inciso I, entende que as limitações ao poder de tributar aplicáveis às contribuições devem ser reguladas por lei complementar, conforme se observa a seguir:

> [...] entendo que, embora não previsto no artigo 149, as contribuições sujeitam-se ao inciso II do artigo 146, na estrita medida das limitações constitucionais que o artigo 149 determina sejam-lhes aplicáveis, pois parece-me ser a maneira de assegurar a plenitude da previsão constitucional. [22]

A opinião de Marco Aurélio Greco quanto ao art.150, inciso II, da CF/88, que trata da igualdade de tratamento em situação equivalente, relativamente às contribuições, é no sentido de que a análise deve ser feita em dois níveis, quais sejam: (a) a distinção para a incidência da contribuições (distingue entre grupos – distinção externa), o que é possível dentro dos critérios de razoabilidade e finalidade, e (b) a distinção interna (indivíduos dentro do grupo),

---

21 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições*: (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000, p. 198.

22 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições*: (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000, p. 200.

situação em que o princípio se aplica, devendo ser considerada a possibilidade de gradação em função de distinções dentro do grupo. Marco Aurélio Greco aprofunda a análise ao considerar a aplicação do § 9º do art. 195 da CF/88 (alterado duas vezes após a publicação da obra), mas que não são passíveis de aprofundamento neste trabalho, dado o seu escopo.

O artigo 150, IV, da CF/88, proíbe a utilização de tributo com efeito de confisco. Marco Aurélio Greco lembra que "Quando o artigo 149 não determina, categoricamente, aplicar às contribuições a vedação ao efeito confiscatório, deixa em aberto o debate quanto às contribuições poderem ter este efeito."[23] Após digressões sobre os diversos aspectos do tema, ele concluiu que pode haver situações em que a vedação do art. 150, inciso IV, poderá não ser aplicável, e outras em que poderá, a depender da forma e objeto da contribuição, concluindo no seguinte sentido:

> Em suma, haverá, em tese, hipóteses em que a limitação constitucional examinada terá aplicabilidade e outras em que ela não será aplicável. Vale dizer, andou bem o Constituinte quando não impôs, categoricamente, às contribuições a vedação ao efeito confiscatório.[24]

Em referência ao que dispõe o artigo 150, inciso V, da CF/88, que estabelece limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público, Marco Aurélio Greco entende, assim como no caso da vedação ao confisco, haver um tratamento constitucional diferente para impostos e contribuições, concluindo que:

> Em suma, tratando-se de impostos e demais tributos qualificados pela sua materialidade, a violação ao direito de ir e vir gera uma inconstitucionalidade direta (por violação ao artigo 150, V). Tratando- se de contribuições, não há esta violação direta, mas poderá haver uma violação de outro tipo, se a atuação da União, da qual a contribuição é instrumento, for inconstitucional. Será uma inconstitucionalidade por decorrência.
> Mas, diretamente e enquanto tal, entendo que a limitação prevista no artigo 150, V, da CF-88 não é aplicável às contribuições.[25]

No que diz respeito ao art. 150, inciso VI, da CF/88, que trata das imunidades genéricas, Marco Aurélio Greco sustenta que o dispositivo se aplica somente a impostos, sendo afastadas do alcance dessa imunidade as taxas e as contribuições de melhoria. Ainda, lembra haver uma imunidade expressa para

---

23 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições*: (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000, p. 223.

24 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições*: (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000, p. 223.

25 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições*: (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000, p. 224-225.

as contribuições, prevista no art. 195, § 7º, da CF/88, embora abra possibilidade de existirem imunidades implícitas a contribuições em situações peculiares, e.g., quando a contribuição afeta a situação em prol da qual ela é instituída. De toda sorte, Marco Aurélio Greco reconhece categoricamente que a imunidade do art., 150, VI, da CF/88: "[...] é uma limitação específica de uma certa categoria constitucionalmente identificável (= imposto), não se aplicando às contribuições."[26]

E ao verificar o caso do artigo 151, inciso I, da CF/88, que estabelece a uniformidade das contribuições no território nacional, manifesta-se no sentido de que o dispositivo não é aplicável às contribuições pois, diferentemente dos impostos, as contribuições têm seu referencial na qualificação da finalidade e a existência de grupos determinados. Assim, uma vez que a identificação do grupo pode ocorrer em razão da localização geográfica, a uniformidade nacional é incompatível com o perfil da contribuição.

A contribuição, segundo Marco Aurélio Greco, pode ter amplitude restrita a determinadas áreas, podendo implicar distinções entre Estados e Municípios. Lembrando que a exceção ao princípio no mesmo dispositivo é prevista para permitir incentivos fiscais regionais, mas não para imposição em que ocorra tratamento não uniforme, Marco Aurélio Greco se coloca contra a sua aplicação às contribuições.

3. A REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO, A CBS, E O PENSAMENTO DE MARCO AURÉLIO GRECO

A promulgação da EC 132/2023 representou uma profunda mudança na estrutura da tributação sobre o consumo no Brasil. O debate sobre a necessidade de reestruturar a tributação sobre o consumo no País se desenrolava desde o início da década de 90, mas foi somente em 2023 que a então Proposta de Emenda à Constituição nº 45 de 2019 (PEC 45/2019) foi apreciada pelas duas casas do Congresso Nacional e, finalmente, aprovada, resultando na promulgação da EC 132/2023.

Com isso, tributos que há mais de meio século faziam parte da realidade tributária brasileira, em breve, deixarão de existir, abrindo espaço para que dois novos tributos passem a substituí-los, criando uma nova dinâmica jurídico-tributária.

A partir de 2033, com o fim da transição para o novo sistema de tributação do consumo, o PIS, a Cofins, o ICMS e o ISS serão extintos, e o IPI será residual, alcançando bens pontuais e taxativamente listados, sendo mantido como mecanismo de proteção da competitividade da Zona Franca de Manaus.

[26] GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições*: (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000, p. 224-225.

Com isso, passam a valer, de forma plena, o IBS e a CBS, bem como o Imposto Seletivo (IS), que já terá mais de meia década de vigência plena.

Compreender como que a Teoria das Contribuições de Marco Aurélio Greco dialoga com a CBS é de grande importância para o campo jurídico. Isso porque espera-se que o desenho normativo dessa nova contribuição não tenha sido maculado com as mesmas falhas que marcaram as demais contribuições, como o PIS e a Cofins. Para isso, foi necessário, nesta parte do trabalho, ainda que de forma breve, apresentar as principais ideias pontuadas por Marco Aurélio Greco ainda em 2000, pouco mais de uma década após a promulgação da CF/88, e agora, 25 anos após a publicação da obra.

O PIS/Cofins serão substituídos pela CBS (Contribuições sobre Bens e Serviços), um tributo tipo IVA, que funciona em coordenação com IBS, imposto que será cobrado pelos estados e municípios com a base na mesma legislação (exceto no que diz respeito às alíquotas e à destinação da arrecadação). A CBS, que é a contribuição instituída pela Reforma Tributária, está prevista no inciso V do art. 195 da CF/88:

> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
> [...]
> **V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar**
> [...]
> § 15. A contribuição prevista no inciso V do caput poderá ter sua alíquota fixada em lei ordinária.
> § 16. Aplica-se à contribuição prevista no inciso V do caput o disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XIII, § 3º, § 5º, II a VI e IX, e §§ 6º a 11 e 13.
> § 17. A contribuição prevista no inciso V do caput não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, 156-A e 195, I, "b", e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239.
> § 18. Lei estabelecerá as hipóteses de devolução da contribuição prevista no inciso V do caput a pessoas físicas, inclusive em relação a limites e beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda
> § 19. A devolução de que trata o § 18 não será computada na receita corrente líquida da União para os fins do disposto nos arts. 100, § 15, 166, §§ 9º, 12 e 17, e 198, § 2º. **(destacamos)**

Para a análise que se propôs a realizar no presente trabalho, são indicados a seguir dispositivos relevantes introduzidos pela EC 132/2023:

> Art. 149-B. Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a:

> I - fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos
> II - imunidades
> III - regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação
> IV - regras de não cumulatividade e de creditamento
> Parágrafo único. Os tributos de que trata o caput observarão as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º.

No que diz respeito ao princípio da capacidade contributiva, os mesmos argumentos apresentados por Marco Aurélio Greco permanecem válidos, visto não haver uma distinção inovadora ao se considerar o PIS/Cofins e a CBS. Ou seja, a nova contribuição pode estar sujeita ao controle do princípio da capacidade contributiva, embora não haja uma imposição constitucional expressa nesse sentido.

No que diz respeito ao tema dos conflitos e necessidade de edição de lei complementar, parece-nos que embora, em tese, não haja espaço para surgir conflito quanto à CBS, há necessidade de edição de lei complementar para a sua instituição, por disposição expressa no próprio inciso V do art. 195 da CF/88, remetendo apenas a fixação da alíquota à lei ordinária (§ 15 do art. 195 da CF/88).

Em relação à necessidade de edição de lei complementar para regular as limitações ao poder de tributar, não há mudança, pois quanto a esse aspecto não houve alteração criando exceção (ou exceções), permanecendo válido o entendimento de Marco Aurélio Greco, que é corroborado pela jurisprudência.

Relativamente à imposição da igualdade de tratamento em situações equivalentes (artigo 150, inciso II, da CF/88), a posição de Marco Aurélio Greco apresenta diversas considerações relacionadas à forma, ao objetivo e à destinação da contribuição. No caso da CBS, até porque segue o mesmo regime do IBS, tal situação leva ao entendimento de que estaria, de acordo com a teoria de Marco Aurélio Greco, em situação que não permitiria diferenciação de tratamento em situações equivalentes.

O mesmo ocorre no caso da vedação ao confisco (artigo 150, IV, da CF/88), e também no que diz respeito à limitação ao tráfego (art. 150, V, da CF/88), pois se trata de uma contribuição com regime semelhante ao IBS. Assim, não poderia haver entendimento de que o IBS estaria tendo efeito confiscatório e a CBS não teria este efeito; ou que haveria limitação ao tráfego para o IBS, mas não para a CBS.

No que diz respeito às imunidades do art. 150, VI, da CF/88, a EC 132/2023 promoveu uma mudança substancial. É que, por disposição expressa (parágrafo único do art. 149-B da CF/88), as imunidades do art. 150, inciso V, da CF/88 também se aplicam à CBS. Assim, embora Marco Aurélio Greco defendesse que essas imunidades não eram aplicáveis às contribuições, agora, por disposição expressa da EC 132/2023, elas passam a ser.

Por fim, quanto ao tema da uniformidade geográfica previsto no art. 150, inciso I, da CF/88, é preciso lembrar que essa limitação se dirige exclusivamente

à União. Nesse sentido, o entendimento de Marco Aurélio Greco sobre a possiblidade de uma contribuição apresentar tratamento não uniforme em âmbito nacional aplica-se, em tese, à CBS, observando que a própria CF/88 autoriza expressamente a concessão de benefícios fiscais regionais específicos, como o concedido à Zona Franca de Manaus pelo art. 92-B, introduzido pela EC 132/2023, que se aplica também à CBS.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A doutrina terá uma complexa tarefa diante da nova estrutura da tributação do consumo no Brasil. Ainda é cedo para tentar antever os reais desafios que surgirão, pois como bem pontuou Marco Aurélio Greco, "as construções doutrinárias correspondem a respostas que são dadas a partir de determinados problemas surgidos dentro de um contexto normativo definido"[27].

Contudo, pode-se verificar que, exceto pela remissão expressa às imunidades genéricas, previstas no art. 150, VI, da CF/88, que agora se aplicam à CBS por disposição expressa, o pensamento de Marco Aurélio Greco pode ser cotejado com a nova CBS em face dos dispositivos existentes, encontro do qual podem decorrer diversos pontos de discussão, em razão da CBS ter mais caraterísticas típicas de um imposto do que das contribuições "clássicas" analisadas por Marco Aurélio Greco.

Por outro lado, o IBS e a CBS, sob o ponto de vista da estrutura normativa, são essencialmente um mesmo tributo, mas com destinações diferentes (em nível de entidade e de destinação orçamentária). Nesse novo cenário, é provável que algumas das distinções formuladas por Marco Aurélio Greco entre impostos e contribuições, especialmente no que se refere à CBS, possam — ou até mesmo devam — ser reinterpretadas à luz da equivalência estrutural entre os dois tributos.

REFERÊNCIAS

GRECO, Marco Aurélio. A Não-Cumulatividade das Contribuições Cofins/PIS. *Revista de Estudos Tributários*, n. 41, p. 125-40, jan.-fev., 2005.

GRECO, Marco Aurelio. Alteração da Alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro por Medida Provisória. São Paulo, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 43, p. 110- 123, abril/1999.

GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. R. Fórum de Di r. Tributário-RFDT, Belo Horizonte, ano 6, n. 34, p. 9-30, jul./ago. 2008.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições*: (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2019.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed., rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

[27] GRECO, Marco Aurélio, *Contribuições*: (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000, p. 51.

Capítulo 21

A Ideia da Racionalidade da Adequação em Marco Aurélio Greco

Nathalie Ramos

1. INTRODUÇÃO: A SUPERAÇÃO DO DETERMINISMO CONCEITUAL NO DIREITO

A inserção dos valores na atividade interpretativa do Direito trouxe novas perspectivas para a construção de um sistema jurídico mais livre, justo e igualitário. Por essa razão, atribui-se relevância à compreensão prévia de algumas das teorias que influenciaram o desenvolvimento do pensamento jurídico.

Inicialmente, ressalta-se que a interpretação é um elemento fundamental para a construção do Direito. A interpretação, em si, representa a construção dos sentidos. Em um contexto mais amplo, a atividade interpretativa se manifesta em todos os momentos da vida humana, e possui relação direta com o processo de conhecimento, com a compreensão e com a construção dos sentidos.[1] Esta última, por sua vez, é influenciada pelos caminhos teóricos escolhidos pelo intérprete.

Ao interpretar, a adoção de uma teoria analítica do Direito pelo intérprete pode resultar um produto interpretativo diverso daquele ocasionado pela adoção de uma teoria axiológica do Direito. Nessa perspectiva, Hans Kelsen[2] fornece a sua teoria da interpretação, denominada de Teoria Pura do Direito, cuja metodologia consiste no estudo da essência da ciência jurídica. Assim, Kelsen defende que se deve filtrar da ciência jurídica todos os elementos a ela

---

1 QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Interpretação e aplicação tributárias**: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação. Rio de Janeiro: GZ, 2021. p. 8.

2 Além de Hans Kelsen, diversos autores tratam do estudo analítico do Direito por meio de teorias inerentes à causalidade jurídica. Dentre eles, destacam-se Herbert Hart e Alf Ross. Nesse sentido, cf. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**. Rio de Janeiro: GZ, 2020. p. 84-93.

diversos, de modo a evitar um sincretismo metodológico. Apesar de reconhecer que outras vertentes do estudo da ciência podem estar ligadas ao Direito, como, por exemplo, a sociologia, o sincretismo, rejeitado por Hans Kelsen, acabaria por ofuscar o objetivo da Teoria Pura do Direito, que consiste justamente no estudo do Direito em sua essência mais pura.[3]

No campo de sua teoria, Hans Kelsen explica que a noção de ato jurídico denota a presença de dois elementos: (i) o ato perceptível no tempo e no espaço; e (ii) a sua significação jurídica no âmbito do Direito.[4] Entende, portanto, que o Direito é um sistema de normas que regulam o comportamento humano através da prescrição de condutas, da permissão de condutas ou da concessão de competência a outrem, de forma que conceitua a norma como o sentido de um ato, a partir do qual uma conduta é prescrita, permitida ou facultada a conceder competência para outrem.

Nessa perspectiva, Kelsen adota a norma como um "dever-ser", que orienta aquilo que deverá ser concretizado. Entretanto, essa premissa não garante que assim o será.[5] Desse modo, Kelsen defende que a norma sempre regulará condutas humanas, e que outros fatos somente poderiam figurar como conteúdo de uma norma desde que guardassem alguma relação com a conduta humana descrita naquela norma.[6]

Como um dos pontos centrais de sua teoria, Hans Kelsen reflete que o fundamento de validade de uma norma que está inserida no Direito consiste em uma espécie de "norma fundamental superiormente hierárquica", ensejando uma construção escalonada de normas. A norma fundamental seria, então, o ponto de partida para o processo de criação do Direito Positivo, por sua vez, representada pela Constituição.[7]

O sistema jurídico possuiria, então, caráter dinâmico. Isso porque a validade da norma não pode ser pressuposta apenas em razão de que o seu conteúdo (texto) esteja previsto no escopo de uma norma fundamental. Mas sim, deve ser a norma considerada válida quando esta for criada na forma estipulada pela norma fundamental, o que reflete a preocupação de Kelsen referente à estrutura das normas.[8]

Hans Kelsen afirma que a Constituição é pressuposta. Nesse sentido, sob a condição de pressupormos a norma fundamental, devemos nos conduzir conforme prescreve a Constituição, em harmonia com o sentido subjetivo do ato de vontade do legislador constituinte. Dessa forma, a Constituição teria

---

3 KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 1.

4 QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**. Rio de Janeiro: GZ, 2020. p. 85.

5 KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 3-16.

6 *Ibidem*. p. 9.

7 *Ibidem*. p. 12-16.

8 *Ibidem*. p. 139.

como objetivo central o de fundamentar a validade objetiva de uma ordem jurídica positiva, por meio de um processo silogístico.[9]

A adoção de uma Teoria Pura do Direito por Hans Kelsen, igualmente em relação às demais teorias inauguradas no campo analítico do Direito, contribuiu de forma significativa para a construção do pensamento jurídico. O contexto Pós-Segunda Guerra Mundial[10], iniciado em 1945 e estendido até o ano de 1991, marcado pela Queda do Muro de Berlim, revelou preocupações relativas à estrutura do Direito, o que despertou a atenção de autores como Alf Ross[11], Herbert Hart[12] e Norberto Bobbio[13].

Alf Ross fundamenta a sua teoria no sentido de que a Ciência do Direito possui como característica central o caráter descritivo, neutro e objetivo. Fundamenta-se, portanto, no realismo jurídico, estabelecendo a ideia da prescindibilidade de considerações de natureza valorativa para a definição acerca do conceito de Direito.[14]

Na mesma linha, Herbert Hart defende que o conteúdo do Direito, composto da combinação de normas primárias, normas secundárias e norma de reconhecimento, se constrói a partir de fatos sociais, cuja descrição também não depende de considerações valorativas. Entretanto, em relação ao papel da norma de reconhecimento, Hart aponta que este pode ou não possuir conteúdo moral.[15]

Norberto Bobbio, por sua vez, adota uma espécie de positivismo jurídico moderado como método de análise da Ciência do Direito. Considera, pois, que a ausência de valores representa característica fundamental da ciência, que, pela via do seu entendimento, consiste apenas em juízos de fato, ou seja, contrário aos juízos de valor.[16]

Entretanto, a preocupação estrutural na construção do Direito não foi capaz de suprir as demandas jurídico-sociais manifestadas durante o processo evolutivo histórico. A partir da denominada virada kantiana[17], o "dever-ser"

---

9 *Ibidem*. p. 32.

10 Ricardo Lobo Torres qualifica esse cenário como o início da superação do positivismo jurídico e a consequente ascensão da jurisprudência dos valores, norteada pela influência axiológica na interpretação das normas. Nesse sentido, cf. TORRES, Ricardo Lobo. A Jurisprudência dos Valores. *In*: SARMENTO, Daniel. **Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009. p. 503-525.

11 Nesse sentido, cf. ROSS, Alf. **Direito e justiça**. Edipro, 2022.

12 Nesse sentido, cf. HART, Herbert Lionel Adolphus; CARRIÓ, Genaro R. **El concepto de derecho**. México DF: Editora Nacional, 1980.

13 Nesse sentido, cf. BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Edipro, 2016.

14 QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Interpretação e aplicação tributárias**: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação. Rio de Janeiro: GZ, 2021. p. 125-127.

15 *Ibidem*. p. 124-125.

16 *Ibidem*. p. 127.

17 Expressão utilizada para representar o momento histórico ocorrido a partir da década de 70, no século XX, em que se manifestou a reaproximação entre o Direito e a Moral. Nesse sentido, cf. TORRES, Ri-

passou a pressupor a existência de valores em seu conteúdo.[18] Ainda, a manifestação do Estado da Sociedade de Risco[19] ensejou a necessidade da adoção ao pluralismo metodológico e da reaproximação entre o os valores e o Direito, com o intuito de suprir o cenário de ambivalência, medo e insegurança jurídica ocasionados por por esse fenômeno.[20]

Assim, instaurou-se um movimento de superação das teorias sustentadas e fundamentadas por Hans Kelsen, abrindo um espaço para o anseio à adoção de um pluralismo metodológico com ênfase nos valores e nos princípios fundamentais como base para a aplicação do Direito. O desenvolvimento de uma Teoria da Interpretação, que sobrepôs a jurisprudência dos valores em face da jurisprudência dos conceitos, reflete diretamente na construção desse novo pensamento jurídico contemporâneo.[21]

Nesse sentido, foram inauguradas no campo do Direito relevantes teorias que possuíam como o viés principal a reaproximação entre o Direito e os valores. Essas teorias objetivaram, portanto, tratar dos princípios como fontes do Direito, que integram a noção de norma.[22] Sob essa perspectiva, a distinção entre regras e princípios passou, então, a ser debatida. Autores como Ronald Dworkin e Robert Alexy contribuíram com reflexões determinantes para a compreensão da natureza dos princípios jurídicos.

Princípios são veiculadores dos valores expressos na Constituição. Conforme Ronald Dworkin, o sistema jurídico deve operar com base nas regras e nos princípios[23], que se diferenciam por natureza lógica. Dworkin entende

---

cardo Lobo. A Jurisprudência dos Valores. *In*: SARMENTO, Daniel. **Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009. p. 503-525.

18 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 42.

19 Para uma melhor compreensão acerca da sociedade de risco, cf. BECK, Ulrich. **Sociedade de risco**: rumo a uma outra modernidade. São Paulo: Editora 34, 2011.

20 Ricardo Lobo Torres utiliza a expressão "Estado da Sociedade de Risco" para explicar o fenômeno. Reflete que uma sociedade de risco é uma sociedade litigiosa, pairada por insegurança e ambivalência, de modo que requer do Estado uma constante evolução científica e política para atender aos anseios sociais em prol da justiça. Nesse sentido, cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: o orçamento na Constituição. Vol. V. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

21 ABRAHAM, Marcus. Valores e Princípios jurídicos no Direito Tributário e Financeiro. *In:* ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel (Coord.). **Princípios de Direito Público**: ênfase em Direito Financeiro e Tributário. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 203-214.

22 No estudo acerca da inserção de valores à interpretação do Direito, aponta-se como principais autores Ronald Dworkin e Robert Alexy. Entretanto, diversos outros autores que agregaram reflexões ao tema, como Joseph Esser, Jean Boulanger, Karl Engisch, Wilhem-Cannaris, Genaro Carrió, dentre outros. Nesse sentido, cf. *Ibidem*. p. 206.

23 Dworkin reflete que a interpretação deve ocorrer além do texto positivado na norma. Dessa forma, defende que a atuação judicial se oriente por princípios de moralidade política, capazes de concretizar a prática constitucional. Cf. DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 41-46.

que o princípio representa um padrão a ser observado, por ser uma imposição de justiça, equidade e moralidade. A regra, por sua vez, representa a noção de "tudo-ou-nada", uma vez que, ocorridos os fatos prescritos na regra, se encaixaria como sendo válida ou não.[24]

Robert Alexy[25] também buscou estabelecer uma diferenciação entre regras e princípios, mas desenvolve premissas diversas às adotadas por Dworkin. Para Alexy, o princípio deve ser entendido como um mandado de otimização aplicado em graus distintos, que determinam que algo deve se realizar na melhor medida possível, conforme as possibilidades fáticas e jurídicas. Por outro lado, a regra representa um mandamento definitivo, uma vez que a sua forma de aplicação deve se dar por meio da subsunção, e não da ponderação.[26]

No âmbito da Teoria dos Princípios, a distinção forte entre regras e princípios, representada pelas doutrinas de Ronald Dworkin e Robert Alexy, possui como fundamento principal a diferença da estrutura normativa das regras, que estabelecem pretensões definitivas aplicáveis por subsunção, e dos princípios, que proporcionam mandamentos provisórios aplicáveis mediante ponderação. Nesse sentido, Humberto Ávila elucida a distinção forte entre regras e princípios:[27]

> O fundamento dessa distinção está na estrutura normativa: os princípios, porque instituem mandamentos superáveis no confronto com outros princípios, permitem o sopesamento, ao passo que as regras, porque estabelecem deveres pretensamente definitivos, eliminam ou diminuem sensivelmente a liberdade apreciativa do aplicador. Trata-se, como se pode ver, de uma distinção forte: os princípios e as regras não têm as mesmas propriedades, mas qualidades diferentes; enquanto as regras instituem deveres definitivos (deveres que não podem ser superados por razões contrárias) e são aplicadas por meio da subsunção (exame de correspondência entre o conceito normativo e o conceito do material fático), os princípios estabelecem deveres provisórios (deveres que podem ser superados por razões contrárias) e são aplicados mediante ponderação (sopesamento concreto entre razões colidentes, com atribuição de peso maior a uma delas); enquanto o conflito entre regras é abstrato (abstratamente concebível já no plano abstrato), necessário (é inevitável caso não seja aberta

---

24 QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Interpretação e aplicação tributárias**: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação. Rio de Janeiro: GZ, 2021. p. 237.

25 Alexy aprofunda a distinção elaborada entre regras e princípios, bem como adentra no estudo da Teoria dos Valores em sua obra "*Teoria de los derechos fundamentales*". Para uma melhor compreensão, cf. ALEXY, Robert. **Teoria de los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993. p. 129-172.

26 QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Interpretação e aplicação tributárias**: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação. Rio de Janeiro: GZ, 2021. p. 239.

27 ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 87-88.

> uma exceção) e situado no plano da validade (o conflito resolve-se com a decretação de invalidade de uma das regras envolvidas), a antinomia entre princípios é concreta (só ocorre diante de determinadas circunstâncias concretas), contingente (pode ou não ocorrer) e situada no plano da eficácia (ambos os princípios mantêm a validade após o conflito).

Entretanto, essa distinção forte entre regras e princípios se demonstra insuficiente para a interpretação das normas. Duas críticas podem ser atribuídas para essa distinção: (i) a imposição às regras de um padrão interpretativo de "tudo-ou-nada" e de aplicação mediante a subsunção; e (ii) a atribuição aos princípios da noção de "mandados de otimização", abrindo margens para que seja cumprido em diferentes níveis.[28]

A primeira crítica, relativa às regras, se justifica pelo fato de que a construção de sentido relativo ao conteúdo da regra (atividade interpretativa) se sujeita, inevitavelmente, à fenômenos de indeterminação e de mutação conceituais. Assim, a mera subsunção do fato à norma (regra) demonstra-se insuficiente para a sua interpretação.[29]

Na mesma linha, em relação à segunda crítica, a atribuição aos princípios de um caráter mandamental de otimização resultaria na diminuição da sua força normativa em comparação às regras, de modo que, consequentemente, ocasionaria a perda do seu caráter deontológico. Jürgen Habermas[30] aderiu à crítica apontada, manifestando que tanto as regras quanto os princípios expressam um caráter de uma obrigação, ao passo que, os princípios perderiam a sua essência deontológica caso lhes seja atribuída a ideia de "mandados de otimização".[31]

Consideradas essas noções, parece haver lógica em afirmar que a atribuição da mesma força normativa das regras aos princípios é necessária para que o seu conteúdo, eivado de uma relevante carga axiológica, sirva de instrumento vinculativo para a criação de novas normas e reproduza efeitos nas condutas dos indivíduos em sociedade.

Pode-se, portanto, conceber que a efetividade de determinada norma fiscal requer a adequação do seu conteúdo à realidade fática do contexto em que será aplicada. A eficácia da norma jurídica somente se consolida mediante a observância da realidade fática, composta de fatores históricos, naturais, técnicos, econômicos e sociais. Dessa forma, a pretensão de eficácia da norma

---

28 QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Interpretação e aplicação tributárias**: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação. Rio de Janeiro: GZ, 2021. p. 239.

29 Esse fenômeno pode ser denominado de "derrotabilidade das regras", e foi aderido, dentre outros filósofos e juristas, por Herbert Hart. Nesse sentido, cf. *Ibidem*.

30 Nesse sentido, cf. HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997-a. v. I. p. 258.

31 *Ibidem*. p. 242.

jurídica está interligada, em uma relação de interdependência, com os aspectos da realidade fática de sua realização[32].

Nesse sentido, Peter Häberle reflete que: "*A interpretação conhece possibilidades e alternativas diversas. A vinculação se converte em liberdade na medida que se conhece que a nova orientação hermenêutica consegue contrariar a ideologia da subsunção.*"[33]. É possível dizer, pois, que o intérprete experimenta determinados graus de indeterminação ao interpretar a norma em conformidade com os anseios hermenêuticos que se manifestam no contexto fático em que ele está inserido. Entretanto, a indeterminação não pressupõe a indiscricionariedade. Mesmo diante da presença de conceitos indeterminados, estes conceitos são atribuídos de limites, que atuam como balizas na atividade interpretativa.

No processo de interpretação da norma, sucedida de sua aplicação, a compreensão pelo intérprete que atribuirá sentido ao conteúdo normativo está necessariamente vinculada às zonas de certeza positiva. Assim também ocorre em relação à realidade fática. Adotando como referencial teórico o estudo desenvolvido por Hans Gadamer[34], Luís Cesar Souza de Queiroz[35] explica a relação de interdependência existente entre a atividade hermenêutica e o contexto fático:

> Nesse contexto de conceber que, na compreensão, sempre há a aplicação à situação em que se encontra o intérprete, Gadamer reitera a mútua implicação entre o sujeito e o objeto a ser interpretado, o que afasta a ingênua ideia e a ilusão de a atividade hermenêutica não ser afetada pela situação do intérprete. Assim, assenta ser inafastável que o intérprete tenha consciência de si próprio e da situação em que se encontra na hora de interpretar (...).

Há, portanto, uma relação entre o Direito e a realidade, ao passo que a realidade alimenta a atividade interpretativa e a construção do Direito. O produto da interpretação informa a realidade do intérprete, enquanto essa realidade informará o Direito. Dessa forma, revela-se importante a consciência dos fenômenos atrelados à realidade em que o intérprete se encontra inserido, uma vez que essa realidade informará o Direito através da construção dos sentidos.

---

32 HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991. p. 14-15.

33 HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional – A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição**: contribuição para a interpretação pluralista e "procedimental" da Constituição. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997. p. 30.

34 Hans Gadamer desenvolve o estudo acerca de uma Teoria Hermenêutica Filosófica. Nesse sentido, cf. GADAMER, Hans. **Verdade e método – traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica**. Trad. Flávio Paulo Meurer. 13. ed. Petrópolis: Vozes, v. I, 2013.

35 QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Interpretação e aplicação tributárias**: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação. Rio de Janeiro: GZ, 2021. p. 36.

2. O DIREITO TRIBUTÁRIO SOB A PERSPECTIVA DA REALIDADE CONCRETA

Marco Aurélio Greco, em sua obra "Planejamento Tributário", desvenda a dificuldade de uma interpretação coerente das normas diante da manifestação do fenômeno da complexidade econômica e social por meio da incerteza e insegurança presentes nas relações jurídicas. Sua reflexão central permeia sob o questionamento do papel do intérprete na construção da coerência do ordenamento jurídico.[36]

Para Greco, a norma, para que disponha de sua efetiva eficácia, não deve ser estruturalmente analisada pelo intérprete, mas, sim, deve-se prezar por uma interpretação condizente com a sua análise funcional. Nesse sentido, a função da norma residiria em configurar um meio para atingir determinado fim de caráter social, de modo a afastar a concepção de que a norma é mera formulação linguística de caráter instrumental.[37]

Destacando a importância dos valores na interpretação do Direito, Greco corrobora a ideia de que, em uma sociedade não mais estratificada, a compreensão da norma deve se dar em consonância com a realidade fática a que será aplicada, de modo que, no âmbito tributário, a grande dificuldade atribuída por esse fator estaria em compreender a licitude ou a ilicitude de determinada conduta do contribuinte mediante os aspectos da realidade apresentada.[38]

Nesse sentido, há que se distinguir duas noções abordadas por Greco: o formalismo fiscal e o realismo fiscal. O formalismo fiscal consiste no prestígio aos valores protetivos do Estado de Direito, como, por exemplo, a legalidade, a tipicidade, a anterioridade e a irretroatividade. Por outro lado, o realismo fiscal preza pelos valores sociais, como a capacidade contributiva, a isonomia, a solidariedade, a fraternidade, ou a participação no custeio do serviço público.[39] A importância da distinção entre essas duas concepções reside na possibilidade de se compreender o mecanismo interpretativo que deve ser adotado para uma aplicação coerente do Direito Tributário.

Assim, concebe-se que a ideia de certeza na aplicação do Direito Tributário, protagonizada pelo determinismo conceitual, já não se sustenta mais. As zonas de incerteza são inevitáveis quando se trata da atividade interpretativa do Direito, considerando a volatilidade e a ambivalência inevitáveis que pairam a existência humana. As relações sociais não nos proporcionam a possibilidade de prevermos o amanhã. E, na seara da tributação,

---

36 GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 48-49.

37 *Ibidem*. p. 53.

38 *Ibidem*. p. 56-57.

39 *Ibidem*. p. 77.

tal zona de incerteza resta ainda mais evidente, uma vez que todo o procedimento fiscalizatório irá, inevitavelmente, deparar-se com fatos e documentos do passado para qualificá-los em um momento posterior à realidade fática caracterizada.[40]

Partindo da premissa acima, Marco Aurélio Greco tece considerações quanto às cautelas para a aplicação do Direito Tributário pela perspectiva dos conceitos jurídicos. A realidade, complexa por natureza, proporciona ao intérprete a árdua tarefa de lidar com as dúvidas no enquadramento da lei tributária. Na atividade interpretativa, Greco aponta quatro elementos que devem ser levados em consideração para uma coerente aplicação da norma tributária: (i) a realidade da conduta humana; (ii) a concepção que se tem dessa realidade; (iii) o conceito descrito na lei; e (iv) as palavras que exprimem tal conceito na lei (semântica).[41]

Esses elementos, relevantes para identificar a realidade fática que ensejou a aplicação da norma, denota os riscos envolvidos por trás do que Greco denomina de "essencialismo da linguagem". A interpretação não pode se ater, unicamente, a questões semânticas dos conceitos utilizados nos textos normativos, mas, sim, deve se atrelar a ideia de que as palavras não possuem um significado que lhes seja inerente pela sua própria natureza.[42] O sentido do texto normativo será construído a partir da sua aplicação em consonância com o contexto fático em que será aplicado. Dessa forma, concebe-se que o sentido do texto normativo se condiciona à realidade em que os fatos estão inseridos, sendo papel do intérprete se atentar a essas nuances durante o processo interpretativo da norma tributária.

Nas palavras de Marco Aurélio Greco:[43]

> Na norma tributária, como em toda norma jurídica, há uma confrontação entre o universo dos fatos (realidade como um todo, caracterizada pela dinâmica, pela complexidade e pela fluidez) e a previsão legal que procura captar parte desse universo.
>
> Toda norma jurídica qualifica uma fração da realidade, e com isto, procede a cortes, fazendo com que algo resulte dentro e algo fora da respectiva previsão; corte que por vezes tem um perfil nebuloso e impreciso. Para tanto, utiliza conceitos que representam a parcela da realidade assim qualificada. Na relação entre um universo (realidade) e uma parte dele (qualificada pela norma) é inerente a existência de um limite que corresponde ao ponto em que termina aquela determinada parte. Por isso, determinar até onde vai algo, é "de+finire" (definir, dar os fins), vale dizer, dar-lhe os limites.

40 *Ibidem*. p. 80.
41 *Ibidem*. p. 83.
42 *Ibidem*. p. 86.
43 *Ibidem*. p. 87-88.

> A definição, por envolver a relação entre uma ideia abstrata (= conceito) e uma certa realidade (= objeto), pode apresentar uma zona nebulosa em que não se saiba, com segurança, se determinado objeto está abrangido ou não pelo limite daquele conceito, mesmo porque toda palavra – ao evocar algo – apresenta um núcleo significativo e uma borda nebulosa.

No campo interpretativo do Direito Tributário, Greco explica que, de fato, o intérprete está vinculado ao conteúdo normativo descrito na lei para a sua aplicação, podendo-se utilizar de três campos para a compreensão dos conceitos nela descritos: (i) o uso comum dos conceitos, sendo o sentido que a linguagem corrente atribui a determinado termo; (ii) o uso técnico dos conceitos, ou o sentido atribuído por determinado setor do conhecimento humano; e (iii) o uso legal dos conceitos, ou o sentido encontrado por meio de outra norma jurídica integrante do ordenamento jurídico.[44]

Ocorre que esses três campos nem sempre preencherão as zonas de incerteza que pairam a atividade interpretativa da norma tributária, considerando eventual ausência de clareza nos conceitos descritos no texto normativo. Assim, na prática, Greco aponta que haverá hipóteses em que será necessária a busca de um conceito externo à seara tributária para a correta aplicação da norma, delimitando que essa busca pode transparecer três vias ao intérprete: (i) obrigatória, porque a lei assim determina; (ii) cabível, se houver pertinência temática; ou (iii) incabível, caso a lei tributária utilize o termo conceitual no sentido corrente do vernáculo.[45]

Desse modo, pode-se conceber que Marco Aurélio Greco visualiza a interpretação tributária como uma tarefa dinâmica, inserida em um contexto de incerteza e de insegurança quanto a qualificação dos fatos por meio de uma lei anterior à realidade em que será aplicada. A coerente interpretação da norma tributária depende, portanto, da consideração dos aspectos inerentes às relações sociais, navegando pela inevitável zona de incerteza e pela multiplicidade de perspectivas e concepções, a fim de encontrar a forma mais justa de aplicação da lei.[46]

3. A IDEIA DA RACIONALIDADE DA ADEQUAÇÃO

Corroborando as premissas delineadas, Marco Aurélio Greco inaugura a ideia da "racionalidade da adequação"[47] para a compreensão da coerente

---

44 *Ibidem*. p. 90.

45 *Ibidem*. p. 92.

46 *Ibidem*. p. 93.

47 Nesse sentido, cf. GRECO, Marco Aurélio. Economia Digital e Formas Alternativas de Tributação. In: FARIA, Renato Vilela de; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo

interpretação do Direito Tributário. Influenciado por uma visão advinda das ciências biológicas[48], Greco assimila que o instinto de sobrevivência humana está intrinsecamente ligado à capacidade de adaptação ao futuro, o que, pela perspectiva da evolução pós-darwiniana, deve-se adaptar os mecanismos existentes hoje na sociedade conforme eventuais conjunturas futuras.[49]

A racionalidade da adequação pode ser entendida como uma espécie de critério de justiça adotado por Marco Aurélio Greco para uma coerente e justa aplicação da norma tributária, considerando a realidade fática presente. Desse modo, o intérprete passa a revestir a responsabilidade de aplicar a lei em conformidade com as nuances do fato concreto que ensejou a aplicação da norma, afastando-se do apego extremo ao determinismo conceitual e aos aspectos semânticos do texto normativo.

Ao explicar a definição da ideia da racionalidade da adequação, Marco Aurélio Greco explica a relação entre o que denomina de "lógica da diversidade" e a isonomia:[50]

> Isso significa que o caminho a seguir deve ser o de construir uma regra e um modelo de tributação a partir da realidade concreta e não dos conceitos abstratos. Inverte-se a lógica de raciocínio, que deixa de ser a lógica da uniformidade (a mesma regra aplicável a todos os contribuintes) para ser a lógica de diversidade (regras distintas conforme as diferenças forem detectadas; daí o 'diferenciado'). Aliás, isonomia é exatamente tratar os desiguais na medida de sua desigualdade.

Marco Aurélio Greco alerta para o fato de que a racionalidade da adequação não se confunde com a ideia de consequencialismo, que consiste na ponderação entre os efeitos que uma decisão poderá ocasionar no futuro como critério de análise para a sua aplicação no contexto presente, nem tampouco com uma ideia de racionalidade de fins ou de subsunção. A racionalidade da adequação consiste, essencialmente, em trabalhar uma perspectiva de ade-

---

(Coords.). **Tributação da Economia Digital**: Desafios no Brasil, Experiência Internacional e Novas Perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 786; ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2019. p. 71-74.

48 No âmbito das aulas ministradas na UERJ, professor Marco Aurélio Greco demonstrou interessante analogia entre a Física e o raciocínio utilizado para elaborar a ideia da racionalidade da adequação. Na ocasião, Greco explicou que a lei (como objeto formal - vetor) possui quatro fatores atratores para a sua aplicação: intenção; sentimento; objetivo; e subjetivismo.

49 ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2019. p. 194.

50 GRECO, Marco Aurélio. Economia Digital e Formas Alternativas de Tributação. In: FARIA, Renato Vilela de; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Coords.). **Tributação da Economia Digital**: Desafios no Brasil, Experiência Internacional e Novas Perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 786.

quação das normas tributárias a um mundo tributário futuro, considerando uma previsão de aspectos vindouros[51] que influenciarão a aplicação da norma, conforme reflete Greco:[52]

> Assim, quando se fala em racionalidade da adequação a questão é: o que será mais adequado no nosso mundo tributário de amanhã? É difícil saber e, para lidar com este tipo de questão temos que trabalhar com o conceito de *fitness landscapes*. Temos que traçar um cenário futuro e ver o que estará mais adaptado, mais em sintonia com ele.
> Isso é o que há de mais moderno em pesquisa farmacêutica, por exemplo. Se você estiver pesquisando um antibiótico para uma bactéria não basta só combater ela própria, você tem que tentar prever como ela pode se desenvolver no futuro para não se tornar resistente. A pergunta a ser respondida é: se ela se adaptar a este medicamento, qual perfil ela terá?
> Quando trazemos isso para o campo tributário, naturalmente o cenário é dinâmico. Um dia depois do outro, os elementos que compõe este cenário podem mudar. Você olha um futuro pensando o Brasil fora da OCDE, e de repente pode ser que o país entre na organização. Um mundo pré-BEPS e pós-BEPS. Um BEPS pré-Trump e pós-Trump. A adaptação não é estática, ela é dinâmica. Isso não é a racionalidade de fins, não é a racionalidade de subsunção, nem é consequencialismo. É o que estou chamando de racionalidade da adequação. Ela vem de uma visão da biologia e permite ao estudioso analisar o Direito como se fosse um ser vivo.

A contenção da realidade por meio de conceitos abstratos que contemplam a norma tributária não se torna possível diante do raciocínio de Greco. Dessa forma, para uma coerente atividade interpretativa e consequente aplicação da norma tributária, deve o intérprete nortear-se pela adequação de sua construção hermenêutica aos aspectos da realidade a que os fatos estão inseridos, atentando-se aos efeitos colaterais futuros que poderão advir desse produto interpretativo.

4. CONCLUSÃO

A evolução do processo interpretativo no Direito aclarou novas percepções em relação ao papel do intérprete na construção de um coerente ordenamento jurídico. Por coerente, pode-se definir pela aplicação da lei em conformidade com as nuances fáticas informadas pela realidade em que o fato concreto que enseja a aplicação da norma está inserido.

Nesse sentido, grande relevância é atribuída aos estudos desenvolvidos por Marco Aurélio Greco no âmbito da análise dos critérios interpretativos da

---

51 Marco Aurélio Greco conceitua essa tarefa como "*fitness landscapes*".

52 ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2019. p. 195.

lei tributária. Por meio da doutrina de Greco, pode-se conceber a insuficiência dos critérios adotados para a aplicação da lei tributária norteados, unicamente, pelos aspectos semânticos e deterministas dos conceitos que compõem o texto normativo.

Essa insuficiência se justifica na impossibilidade de que, seguindo critérios estritamente deterministas do ponto de vista dos conceitos, abra-se margem para que a norma não produza os efeitos justos em relação ao fato que ensejou a sua aplicação. Dessa forma, critérios diversos devem ser compreendidos e adotados pelo intérprete para uma coerente e justa aplicação da norma tributária.

Sob essa perspectiva, a realidade atua como fator essencial para a construção de uma interpretação coerente e uma aplicação justa da norma tributária. Sem a compreensão dos aspectos fáticos da realidade em que o fato concreto que ensejou a aplicação de determinada norma está inserido, torna-se inviável que se atinja a efetiva eficácia da norma tributária.

A ideia da racionalidade da adequação desenvolvida por Marco Aurélio Greco informa essencial contribuição para a consolidação desse pensamento no campo da interpretação tributária. É fato que o pensamento proposto por Greco representa, na prática, uma difícil empreitada ao intérprete, considerando as zonas de incerteza que pairam sob as relações sociais manifestadas na sociedade e que, inevitavelmente, proporcionam dificuldades para um correto diagnóstico interpretativo. Entretanto, possui importante potencial na construção de um processo interpretativo que consolide a justiça fiscal por meio da coerente e justa aplicação do Direito Tributário.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Valores e Princípios jurídicos no Direito Tributário e Financeiro. *In:* ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel (Coord.). **Princípios de Direito Público**: ênfase em Direito Financeiro e Tributário. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 203-214.

ALEXY, Robert. **Teoria de los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

BECK, Ulrich. **Sociedade de risco**: rumo a uma outra modernidade. São Paulo: Editora 34, 2011.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Edipro, 2016.

DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

GADAMER, Hans. **Verdade e método – traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica**. Trad. Flávio Paulo Meurer. 13. ed. Petrópolis: Vozes, v. I, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. Economia Digital e Formas Alternativas de Tributação. In: FARIA, Renato Vilela de; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Coords.). **Tributação da Economia Digital**: Desafios no Brasil, Experiência Internacional e Novas Perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional – A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição**: contribuição para a interpretação pluralista e "procedimental" da Constituição. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997-a. v. I.

HART, Herbert Lionel Adolphus; CARRIÓ, Genaro R. **El concepto de derecho**. México DF: Editora Nacional, 1980.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**. Rio de Janeiro: GZ, 2020.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Interpretação e aplicação tributárias**: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação. Rio de Janeiro: GZ, 2021.

ROCHA, Sergio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2019.

ROSS, Alf. **Direito e justiça**. Edipro, 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: o orçamento na Constituição. Vol. V. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. A Jurisprudência dos Valores. *In*: SARMENTO, Daniel. **Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009.

Capítulo 22

Hermenêutica Comprometida: O Papel do Intérprete e a Norma Jurídica na Obra de Marco Aurélio Greco

Natália Faria de Souza

INTRODUÇÃO

Antes de iniciar o presente artigo é importante identificar o contexto de sua concepção, dado que tem como origem os debates realizados em sala de aula no âmbito da disciplina *A Teoria de Marco Aurélio Greco*, ministrada pelo Professor Sergio André Rocha no âmbito do Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ).

A obra do prof. Greco possui um caráter inovador e crítico incomum na doutrina (ainda) dominante no direito tributário brasileiro, que adota uma interpretação formalista, a qual muitas vezes se baseia em aspectos sintáticos e semânticos para alcançar suas conclusões, resultando em um "direito da inconstitucionalidade" que ignora o real sentido da função de tributar e os aportes que a Constituição de 1988 provocou no Direito Tributário.

A alteração no modo de pensar requer uma abertura para o novo, o que pode levar algum tempo em uma realidade de entendimentos consolidados e reiterados por décadas em razão de contextos que extrapolam os limites da ciência jurídica (afinal o Direito existe no mundo e seus comandos produzem efeitos em atos da vida)[1].

---

[1] Neste sentido Miguel Reale formula a Teoria Tridimensional do Direito, a qual entende que "fato, valor e norma são dimensões essenciais do direito, o qual é, desse modo, insuscetível de ser partido em fatias" (REALE, Miguel. Estruturas fundamentais do conhecimento jurídico. O Direito como experiência, p. 59.). "A jurisprudência ou ciência do direito é dialética e concretamente normativa, assim como o jurista como tal, só pode pensar sub specie regulativa, subordinando fatos e valorações à medida integrante que se contém nas regras de direito. Cada norma jurídica, considerada em si mesma, constitui uma integração racional de fatos e valores, tal como se aperfeiçoa graças à mediação do

O próprio Greco ressalta que a doutrina formalista surge em um contexto de única possibilidade diante de um estado autoritário que limitava o livre pensar em todos os aspectos. A saída para eventual exercício (em segurança) da defesa do direito individual face à vontade da autoridade tributante é o confinamento da interpretação tributária a uma lógica exegética e literal para a compreensão de sua incidência e validade (norma inferior buscando fundamento de validade em norma superior). O questionamento de qualquer cobrança tributária a partir dos valores que a orientam ou do propósito que a justifica simplesmente não se colocava como uma possibilidade diante da realidade político-social então vigente. Esse cenário evidencia, de modo eloquente, que o Direito não se constrói isoladamente, mas em permanente diálogo com a realidade, não podendo, por isso, ser analisado de maneira dissociada de sua função e de sua intencionalidade.

Quando o tributo deixa de ser visto como a invasão do Estado no patrimônio do particular e passa a ter como pressuposto necessário a solidariedade, dado seu caráter de função do Estado, o mero conceitualismo deixa de se justificar, uma vez que a tributação deve ser coerente com a realidade e não dela desconexa, contudo a doutrina continua a bradar inconstitucionalidades que, algumas vezes, desafiam o racional. Neste ponto, a obra do prof. Greco é seminal para "a construção de parâmetros concretos (e não apenas posturas abstratas e deslocadas da realidade) que permitam analisar e formar uma conclusão prática e equilibrada"[2] sobre os casos submetidos à interpretação/julgamento.

O problema é que essa doutrina não costuma ser exatamente transparente quanto aos interesses que serve ou aos valores que lhe dão sustentação[3], tal postura é objeto de crítica pelo Professor, o qual defende a importância de o autor esclarecer ao leitor/interlocutor sua ideologia e as premissas teóricas que servem de marco para a conclusão a que chega a partir da leitura da norma.

---

poder, o qual lhe assegura vigência nas conjunturas espácio-temporais. Quando o poder social ou o poder estatal, em virtude de seu ato decisório, aperfeiçoa o nascimento de uma norma costumeira ou legal, uma certa ordem de valores resulta consagrada, tornando-se obrigatória: a norma não é, assim, um 'objeto ideal', mas uma realidade cultural, inseparável das circunstâncias de fato e do complexo de estimativas que condicionam o seu surgir e o seu desenvolvimento, a sua vigência e, à luz desta, a sua eficácia". (REALE, Miguel. Estruturas fundamentais do conhecimento jurídico. O Direito como experiência, p. 61)

2 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 18.

3 Para Greco, somente a academia é capaz de uma opinião isenta e a doutrina no Brasil, no geral, é fruto da produção acadêmica de advogados, sendo suas opiniões relacionadas ao seu ofício. Ainda assim, todo e qualquer entendimento externado, seja por meio de um artigo jurídico ou por uma decisão judicial, é fruto de valores prévios que norteiam tal entendimento, ainda que externado com rigor metodológico. Ao tratar das decisões judiciais, Jerome Frank entende que "as decisões se baseiam nos impulsos do juiz, que fundamentalmente não extrai esses impulsos das leis e dos princípios gerais do Direito, mas sobretudo de fatores individuais" (FRANK, Jerome, 1970. Law and the modern mind. Gloucester, Massachusetts, Peter Smith, 1970, p. 109)

Afinal, o resultado da interpretação jurídica não é único, variando conforme as convicções adotadas que repercutem na visão de mundo do intérprete.

A interpretação tributária não é atividade exclusiva da doutrina e muito menos meramente dogmática. Em verdade, o resultado da norma tributária é o produto do entendimento dos órgãos com competência para criá-las e aplicá-las cabendo à doutrina fornecer argumentos que poderão (ou não) subsidiar as conclusões (a critério de quem decidirá pela aplicação da norma). Contudo, existe um discurso ensimesmado que ignora o constante diálogo travado entre os decisores (legislador, administrador e julgador) e as influências de ordem econômica, política, social, tecnológica e outras tantas capazes de contribuir para a leitura do fenômeno que se presta a disciplinar[4].

Em um contexto de ascensão da jurisprudência dos valores diante de uma Constituição orientada pela solidariedade e não pelo individualismo, enclausuramentos semânticos se mostram estéreis e descolados dos caminhos que os tribunais (administrativos ou judiciais) vêm trilhando, afinal, o Direito Tributário não deve ser lido como ciência autorreferenciada, mas sim como uma função que é exercida e inspirada pelos valores constitucionais.

Neste cenário, a proposta do presente texto é demonstrar que a doutrina de Marco Aurélio Greco pode ser considerada um *sleeper hit*[5] que traz respostas para as críticas à atuação dos tribunais, em especial do Supremo Tribunal Federal, com relação à interpretação das normas no que se refere à legalidade e à segurança jurídica, a despeito da persistente estridência do formalismo dominante, sempre mais preocupado em amplificar sua retórica do que em dialogar com a realidade jurídico-tributária posta[6].

Para tanto, serão exploradas algumas ideias de Greco que, a nosso ver, funcionam como chaves de leitura não apenas para entender sua proposta de interpretação tributária, mas também para decifrar sua crítica àqueles que atuam em regime de autopoiese – fechada em si mesma, indiferente ao mundo lá fora. Dentre tais ideias estão a sinceridade do intérprete e a norma como produto de uma visão de mundo, a nova ordem inaugurada pela Constituição Federal de 1988 e, claro, o formalismo que por muito tempo dominou (ou ainda insiste em dominar?) o pensamento tributário nacional.

---

4 O Direito não é um objeto físico, sendo insuscetível de ser reduzido a um modelo matemático por se tratar de objeto cultural produto do Homem e voltado a disciplinar a conduta do próprio Homem. (GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura "sui generis"*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 35)

5 *Sleeper hit* é uma expressão do inglês bastante usada na cultura pop, que designa aquele sucesso que ninguém viu chegando, ou seja, que começou discreto, mas que, com o tempo, conquista espaço, cresce silenciosamente e acaba se tornando uma referência ou fenômeno.

6 Sobre a estridência e o descolamento da realidade dessa doutrina que vocaliza a visão antiquada dos contribuintes ver ROCHA, Sergio André. Os contribuintes perderam o bonde da história? *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 14, n. 81, p. 73-76, maio/jun. 2016.

I. PREMISSAS INICIAIS – A NORMA JURÍDICA COMO VISÃO DE MUNDO E A NECESSÁRIA SINCERIDADE DA DOUTRINA

O doutrinador, na qualidade daquele que se debruça sobre a ciência jurídica, não é neutro perante o ordenamento jurídico, razão pela qual as conclusões por ele extraídas retratam o (seu) mundo e suas convicções. Neste sentido, para Greco, o intérprete tem como papel expor os significados possíveis que o texto normativo comporta, considerando que qualquer juízo de valor a respeito de determinada norma não passa de mera convicção pessoal. Em última análise, a interpretação vinculante cabe aos órgãos (poderes? pessoas?) cujo ordenamento atribui a competência para criar ou aplicar as normas.[7]

É evidente que os entendimentos construídos pelo jurista podem funcionar como referência tanto para a criação do texto normativo quanto para a aplicação da norma. É o doutrinador, a partir do texto normativo, quem desenvolve as possibilidades de compreensão que podem orientar a aplicação da norma jurídica, mas há que se ter em mente que a leitura extraída é uma das possibilidades dentre as tantas outras possíveis. Neste sentido, pouco importa, portanto, quem a emite ou quantos a subscrevem — isso, por si só, está longe de garantir que determinada interpretação seja a correta (ou a que venha a ser adotada).

Greco chama atenção para um ponto decisivo: as conclusões extraídas da aplicação de um texto normativo dependem, em grande medida, das premissas filosóficas, ideológicas ou metodológicas adotadas — afinal, no Direito, o modo como se olha para o problema inevitavelmente contamina o próprio objeto do conhecimento.

Logo, uma norma extraída não pode ser reputada verdadeira ou falsa uma vez que se enquadra no plano da vontade e não no do conhecimento. Como consequência, determinada ideia ou decisão somente pode ser avaliada quanto à coerência de seus pressupostos[8] e não como representado uma certeza absoluta a respeito do modo de agir.

---

7 GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da tributação: uma visão funcional*. 2. ed., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 4

8 Greco faz menção ao ensinamento de Kelsen em sua obra *Dinâmica da tributação: uma visão funcional*: "A interpretação jurídico-científica tem de evitar, com o máximo de cuidado, a ficção de que uma norma jurídica apenas permite, sempre e em todos os casos, uma só interpretação: a interpretação 'correta'. Isto é, uma ficção de que se serve a jurisprudência tradicional para consolidar o ideal da segurança jurídica. Em vista da plurissignificação da maioria das normas jurídicas, este ideal somente é realizável aproximativamente. Não se pretende negar que esta ficção da univocidade das normas jurídicas, vista de uma certa posição política, pode ter grandes vantagens. Mas nenhuma vantagem política pode justificar que se faça uso desta ficção numa exposição científica do Direito positivo, proclamando como única correta, de um ponto de vista científico objetivo, uma interpretação que, de um ponto de vista político subjectivo, é mais desejável do que uma outra, igualmente possível sob o aspecto lógico. Neste caso, com efeito, apresenta-se uma verdade científica aquilo que é tão-somente um juízo de valor político." (2007, p. 6)

Nesse cenário, a obra do Professor Greco acrescenta novas camadas — e novas cores — a uma doutrina que insiste em defender a concepção de que a lei tributária estaria protegida de valoração ou juízo crítico por uma espécie de 'reserva absoluta'[9], limitando a atividade do intérprete à simples atividade de realizar a subsunção do fato à norma[10]. Tal entendimento desconsidera a transformação da atividade tributária representada pelo texto da Constituição Federal de 1988 e da virada axiológica encampada pelo Supremo Tribunal Federal[11] (responsável pela interpretação vinculante ou principal ator na interação quando há o diálogo com o legislador).

O resultado é um debate insincero sem que haja – de fato – diálogo voltado à busca de consenso entre as partes, doutrina (no caso, representando os contribuintes)[12] e Fazenda, dado que se encontram em posições ideológicas diversas. Enquanto os contribuintes insistem em uma interpretação formal orientada pela tipicidade fechada, o Fisco utiliza argumentos que demonstram a correlação da norma tributária com aspectos sociais, políticos e econômicos, sendo que os tribunais, em especial o Supremo Tribunal Federal, vêm compreendendo o tributo a partir de sua função social[13].

Essa doutrina que entende que o texto normativo é aplicado por simples subsunção do fato à norma, sendo tal desprovida de valor, defende uma neutralidade do Direito que inexiste.

Greco sustenta que todo debate jurídico pressupõe, como condição prévia, a explicitação da postura ideológica adotada por quem argumenta, justamente para que se possa compreender os caminhos percorridos até determinada conclusão, que pode ser diametralmente oposta, conforme a compreensão de mundo[14]. Para o Autor, a ideologia não deve permanecer velada ou camuflada no discurso; ao contrário, deve ser exposta de modo

---

9 A respeito da repercussão das ideias do prof. Alberto Xavier ver ROCHA, Sergio André (2022). A Origem do Princípio da Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro.

10 XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001. p. 18.

11 ROCHA, Sergio André. Os contribuintes perderam o bonde da história? *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 14, n. 81, p. 73-76, maio/jun. 2016. p. 75.

12 A maioria da doutrina tributária no Brasil é composta de advogados privados cuja atividade profissional ou orienta ou limita sua visão de mundo.

13 ROCHA, Sergio André. Os contribuintes perderam o bonde da história? *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 14, n. 81, p. 73-76, maio/jun. 2016. p. 75.

14 "Antes de iniciar o debate sobre planejamento, é preciso identificar a ideologia de quem está se manifestando, porque se ele professar uma ideologia liberal clássica, quase certamente defenderá a concepção de uma ampla liberdade – para não dizer ilimitada -do contribuinte (...). Por outro lado, se a ideologia for eminentemente social, certamente defender-se-á que o planejamento tributário é uma conduta sempre inaceitável porque frustra o atingimento da capacidade contributiva, quebra a isonomia e agride a solidariedade social (...)." (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 35)

transparente, permitindo que se conheça, desde o início, a base a partir da qual o raciocínio foi construído e, eventualmente, possa ser contraposto[15].

> Não deve causar espanto a menção à necessidade de abrir espaço para um debate ideológico. Considero altamente produtivo fazê-lo, ruim é a ideologia passar despercebida, por exemplo quando se diz que o Direto é uma estrutura de normas ideologicamente neutra. Isso não existe! Direito e poder são faces da mesma moeda e onde existe poder, existe ideologia[16].

Sem a percepção de que os contornos da norma jurídica extraída do texto legal traduzem escolhas específicas – sejam individuais, sejam de determinado grupo social – e não representam uma verdade absoluta, e sem a necessária explicitação das premissas ideológicas que orientam determinada leitura ou conclusão, o que se mantém é um cenário de permanente irresignação, que alimenta o conflito judicial e aprofunda a insegurança jurídica[17].

II. O PERCURSO DO DIREITO TRIBUTÁRIO – DE PODER A INSTRUMENTO DE REALIZAÇÃO DE VALORES CONSTITUCIONAIS

O uso da força é a raiz histórica do tributo e o que baliza a experiência ocidental com relação à tributação, afinal, em sua origem, eram os contribuintes/súditos submetidos ao Estado/Rei sem qualquer fundamento ou condições para seu exercício, exceto o poder divino. A situação começa a se transformar com a *Magna Carta*, que passa a trazer as primeiras limitações ao

---

15 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 36.

16 Ib.idem.

17 Nas palavras de ROCHA, "Em um ambiente em que a Suprema Corte do país consagra a posição no sentido de que o pagamento de tributos é um dever fundamental, a continuidade dos debates tributários a partir de categorias formais parece-me uma espécie de suicídio jurídico.

Vejamos, por exemplo, o que se passou no campo 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.

Esse é o grande paradoxo gerado pelas teorias que pregam ser "pró-contribuinte": com a finalidade de buscar a máxima segurança, geram insegurança, impedindo que se alcance a segurança jurídica possível. Lamentavelmente, muitos contribuintes não percebem a armadilha. Compram a segurança jurídica utópica e inatingível prometida por certas linhas doutrinárias e, ao assim procederem, viram as costas para o que é tangível e possível" (ROCHA, Sergio André. Os contribuintes perderam o bonde da história? *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 14, n. 81, p. 73-76, maio/jun. 2016.)

poder absoluto, e com a Revolução Francesa, quando inaugura um Estado de Direito que garante direitos individuais.

Mesmo com a mudança de perspectiva quanto ao fundamento do tributo, a lógica da usurpação e da força repercutem como parte da experiência tributária no Brasil ainda nos dias de hoje.

Além disso, conforme ensina Greco, o Direito Tributário brasileiro recebeu influências contraditórias, de um lado a experiência do modelo constitucional estadunidense, fundado no prestígio dos direitos e liberdades individuais, fazendo com que a limitação constitucional ao poder de tributar seja um direito individual passível de invocação perante o Poder Judiciário; de outro, a influência do Direito Administrativo da Europa continental, cuja característica marcante era a prevalência do interesse público sobre o particular[18]. O resultado foi um Direito Tributário orientado à proteção da liberdade individual no âmbito constitucional e que privilegia a autoridade estatal no plano administrativo, o que resulta em uma situação de constante tensão.[19]

Assim, o poder de tributar se submete a limitações e o seu exercício é legitimado pela observância da investidura[20], cuja consequência são duas posturas distintas: enquanto o Poder Público busca ampliação da competência tributária por meio de alterações legislativas (mais comuns) ou interpretação do direito (menos comum); os contribuintes se valem de estratégias de bloqueio diante de modificações legislativas ou de recurso ao Poder Judiciário questionando eventual exação.

Neste ponto, Greco observa que a estratégia de bloqueio, quando malsucedida, pode produzir um efeito paradoxal: em vez de conter, acaba por reforçar o poder do Estado, uma vez que o fracasso da resistência contribui para legitimar a mudança. O Autor critica, ainda, o fato de que, por ser instaurado previamente, o bloqueio impede a análise de um aspecto que considera central na tributação — a destinação dos recursos arrecadados.

O debate tributário, portanto, não deve se restringir às condições e aos limites para a criação e cobrança de tributos, sobretudo porque essa limitação, ao ser aceita sem questionamento, acaba por reforçar o poder do Estado — algo que fazia sentido no contexto político autoritário vivido entre 1964 e

---

18 Greco trata tal interesse público como o interesse da Coroa/Rei, dada a tradição política da Europa continental. Sobre a discussão travada no âmbito do Direito Administrativo, ver OLIVEIRA, Larissa Pinha de. A falácia da desconstrução do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado. Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo, v. 9, n. 1, p. 54-77, fev. 2014.

19 GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). Princípios e limites da tributação: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 165–176. p. 171.

20 Aqui investidura deve ser lida como o modo jurídico pelo qual alguém ou alguma autoridade adquire legitimamente o poder ou a competência para atuar.

1988. A existência de um regime fechado à deliberação pública inviabilizava qualquer discussão voltada ao conteúdo substantivo e valorativo da tributação, criando o ambiente ideal para o florescimento de uma teoria jurídica de base estritamente positivo-normativa, com ênfase na legalidade, cujos efeitos reverberaram por décadas[21].

Foi com a Constituição Cidadã que a tributação se reposiciona: deixa de ser mero exercício de poder e começa a ser compreendida como função do Estado – um instrumento voltado à realização dos interesses da sociedade. Seu fundamento passa a ser o dever de solidariedade, concretizado por meio da contribuição para o custeio das despesas públicas, segundo a medida da capacidade contributiva.[22]. A norma jurídica, portanto, não deve ser encarada como um objeto ideal e abstrato, mas como resultado de um processo interpretativo que se ancora, necessariamente, em uma base fático-axiológica[23].

Greco chama atenção para o fato de que a transição do poder de tributar para a função de tributar produz consequências práticas relevantes. A primeira delas é que toda função se legitima pelo modo como é exercida, o que exige o controle da destinação dos recursos arrecadados, inclusive sob critérios de eficiência e economicidade. A segunda é que a tributação deve ser compatível com os objetivos constitucionais e adequada à realidade concreta, o que implica um controle de constitucionalidade que não se limite aos aspectos formal e material, mas que também alcance os valores e finalidades que orientam a norma. A terceira consequência reside no reconhecimento de que o interesse arrecadatório ocupa posição secundária frente à realização dos objetivos constitucionais, sendo inconstitucional qualquer exação que com eles colida. A

---

21 "A legalidade – como instrumento que é – funcionou nesse período eficazmente para dar ao contribuinte um *status* de titular de direitos públicos subjetivos oponíveis ao Estado e não apenas a posição de submissão dócil desejada pelo titular do poder.

A estratégia adotada – especialmente por Geraldo Ataliba – que permitiu este avanço, quando politicamente vigorava um modelo autoritário de Estado, teve dois pontos de apoio.

Por um lado, aceitava a idéia de "autoridade hierárquica" que era encampada pelos detentores do Poder Institucional e a qual, no debate jurídico-tributário, passou a ser vestida da roupagem de "autoridade legal", pois, assim como há uma hierarquia entre as patentes militares, também há uma hierarquia entre os tipos de instrumento jurídico (portaria, decreto, lei, Constituição)." (GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 104)

22 GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). *Princípios e limites da tributação: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 174.

23 "Isto, aliás, está em sintonia com a formulação do artigo 1° da CF/88 que consagra um Estado Democrático de Direito; vale dizer, não um Estado de Direito (apenas protetivo dos valores individuais), mas tambem um Estado Democrático, modificador da realidade que procura reduzir as desigualdades. E, da mesma forma, a diretriz que emana do seu artigo 3°, I que aponta como primeiro objetivo do Brasil a construção de uma sociedade não só livre, nem apenas solidária, mas que reúna ambos os valores como condição para ser justa." (Ib.idem)

quarta é que a criação, a cobrança e a própria manutenção de tributos devem guardar coerência com as políticas públicas que lhes conferem sentido e justificativa. Por fim, a quinta consequência projeta o debate tributário para além de sua dimensão técnica, afirmando-o como um desdobramento da cidadania, ancorado na ideia de solidariedade social.

O tributo, portanto, deixa de ser compreendido como instrumento de dominação estatal e passa a ser reconhecido como ferramenta de emancipação da sociedade civil – a qual, nesse novo arranjo, assume o papel de protagonista no cumprimento dessa função[24].

> Desta perspectiva – que realça a sociedade civil como entidade que dá vida ao Estado e que, ao fazê-lo, define seu caráter instrumental de valores que por ele não podem ser contrariados nem despontencializados em sua eficácia prática – o Estado deixa de estar investido de puro poder juridicizado para se tornar responsável pelo desempenho de uma função perante a sociedade civil que não se resume à mera arrecadação. Função cujo ponto de partida é um dever perante outrem à vista de quem poderão ser atribuídos poderes e prerrogativas, mas que nunca poderão assumir direção contrária aos valores, princípios e objetivos fundamentais que a própria sociedade civil decidiu encampar.
> Prestigiar a sociedade civil é retirar do interesse arrecadatório do Estado o status de interesse principal a ser perseguido, para torná-lo um interesse que deve ceder passo sempre que carecer de sintonia ou conflitar com valores, princípios e objetivos constitucionais, tão bem defendidos pela pena de Ricardo Lobo Torres.[25]

III. O FORMALISMO NA CONTRAMÃO DO PRESENTE

No Brasil, o Direito Tributário somente passou a ser tratado como objeto de estudo em separado da Ciência das Finanças a partir da década de 1940, tendo como característica, como já mencionado anteriormente, a influência do direito constitucional estadunidense e do direito administrativo da Europa continental, assim resultando, conforme aponta o Greco, em um "conjunto de normas protetivas do patrimônio individual e limitadoras das investidas do Fisco"[26].

---

[24] Especificamente em matéria tributária, a CF/88 colocou os antigos princípios constitucionais tributários (legalidade, anterioridade e irretroatividade) como "limitações constitucionais", vale dizer, como regras de bloqueio ao exercício do poder, mas não como preceitos que consagrem um valor positivo prestigiado pelo ordenamento. Valor positivo é, por exemplo, a capacidade contributiva (art. 145, § 1º, 1ª parte). Em suma, a variável política e filosófica encampada na Constituição mudou. Por outro lado, a sociedade passou a ver nos direitos fundamentais e na eficácia jurídica das normas que os prevêem um canal relevante de reconhecimento e atendimento das demandas sociais. (Crise do formalismo no Direito Tributário brasileiro. *Revista da PGFN*, Belo Horizonte, ano 1, p. 9-17, 2009, p. 15)

[25] GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 109.

[26] GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no Direito Tributário brasileiro. *Revista da PGFN*, Belo Horizonte, ano 1, p. 9-17, 2009, p. 11.

Os princípios constitucionais tributários, portanto, consistiam nos dispositivos que vedem determinada conduta ao Fisco, ou seja, formulações negativas de forma a limitar quanto ao instrumento, ao objeto alcançado, ao momento da cobrança e ao montante exigido[27].

Nesse cenário de permanente tensão entre Fisco e contribuinte, Greco destaca a elevação da exigência da lei em sentido formal ao status de instrumento de proteção do cidadão. Faz isso, porém, com o olhar crítico de quem enxerga aí uma verdadeira "idolatria da lei"[28] – uma leitura que dissocia o texto legal do contexto que lhe deu origem e das circunstâncias concretas em que será aplicado.

Outro fator que merece destaque é o ambiente autoritário instaurado no Brasil a partir de 1964, evidenciado, por exemplo, pela revogação da capacidade contributiva como princípio constitucional por meio da Emenda Constitucional nº 18/1965, suprimindo um elemento substancial que fundamentava a tributação.

A resposta da doutrina diante do cenário vivido, especialmente a partir da obra de Geraldo Ataliba, consistiu em direcionar a análise da lei tributária para o plano das previsões abstratas – como a hipótese de incidência – e para sua formulação legal, afastando, assim, as discussões de caráter substancial.[29]. O modelo então desenvolvido valia-se de uma discussão dogmática e voltada para aspectos da linguagem utilizada, sempre concentrada em questões formais, o que era politicamente seguro quando se buscava contestar o poder do Estado[30].

Nesse cenário, as indagações sobre a função do tributo e seus efeitos no mundo concreto foram relegadas a um segundo plano enquanto perdurou o regime autoritário, permitindo que o modelo teórico dogmático se afirmasse, por longo tempo, como dominante na doutrina e nos tribunais – influência que se fez sentir, inclusive, após a Constituição de 1988. O debate tributário, assim,

---

27 "Princípios constitucionais tributários – nesse contexto – eram as previsões que vedassem algo ao Fisco, seja em termos de instrumento (legalidade), do objeto alcançado (irretroatividade), em relação ao momento da cobrança (anterioridade) ou à dimensão da exigência (proibição do confisco). Princípios cuja formulação começava com um "não" (não pode cobrar sem lei; não pode cobrar em relação ao que já aconteceu; não pode cobrar antes de certa data; não pode confiscar etc.)."(Ib.idem)

28 "Iniciou o que se pode designar por 'idolatria da lei' vista, porém, como entidade virtual; ou seja, texto com vida própria que se destaca do contexto que levou à sua produção." (GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no Direito Tributário brasileiro. *Revista da PGFN*, Belo Horizonte, ano 1, p. 9-17, 2009. p. 11)

29 "Aliás, o debate formal era, sublinhe-se à época, o que melhor permitia avançar no diálogo com um interlocutor autoritário; vale dizer, sem discutir questões sensíveis como desigualdade social, isonomia, controle das contas públicas e aplicação dos recursos, prioridades e políticas públicas etc. Diria, até, ser muito arriscado pretender naquele momento histórico desenvolver uma visão do Direito Tributário em que se discutissem temas substanciais como esses." (GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 105)

30 GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no Direito Tributário brasileiro. *Revista da PGFN*, Belo Horizonte, ano 1, p. 9-17, 2009, p. 13.

permaneceu circunscrito a um plano meramente semântico, marginalizando valores como isonomia, capacidade contributiva e, ainda, afastando do centro da discussão temas relacionados às funções do Estado e às políticas públicas.

Os aspectos formais passaram a orientar tanto a atuação do Fisco quanto a conduta do contribuinte, consolidando-se a ideia de que este disporia de ampla liberdade de agir, limitada apenas pelas vedações expressas em lei — independentemente das implicações materiais ou funcionais decorrentes dos atos praticados. A lei, nesse cenário, transforma-se em objeto de verdadeira idolatria, sendo instrumentalizada de maneira, por vezes, abusiva tanto pelo Estado — fenômeno que Greco denomina "legalidade dominação" — quanto pelo contribuinte, que dela se valia para estruturar operações em estruturas legais contudo vazias de significado.[31]

Entretanto, esse privilégio de formas que continua a ser defendido pela doutrina começou a sofrer uma inflexão com a Constituição de 1988 e a ascensão da solidariedade como fundamento do Estado e da tributação, superando uma tradição de individualidade herdada de um mimetismo constitucional de inspiração estadunidense que deixa de prevalecer diante da relevância da "função social" dos institutos[32].

Ponto que foi negligenciado pela doutrina tributária em geral é o fato de que a Constituição de 1988 alterou o paradigma político e filosófico, com os direitos fundamentais orientando a aplicação do direito que deve ser visto com instrumento para atendimento de demandas sociais e não simples meio de perpetuação de privilégios e vantagens individuais. É a jurisprudência dos valores ascendendo em detrimento da jurisprudência dos conceitos que passa a produzir efeitos também no âmbito tributário.[33]

---

31 Diversas foram as conseqüências que resultaram deste contexto político, teórico e jurídico. Uma delas foi a idolatria da lei em si, que transformou a legalidade tributária que tinha a feição de uma "legalidade libertação" – por ser instrumento de bloqueio da ação do poder estatal – numa "legalidade dominação" com sucessivas restrições à liberdade do contribuinte (GRECO, 2008b). Por outro lado, a liberdade absoluta do contribuinte levou a uma infinidade de estruturas negociais e reestruturações societárias que, com propriedade, foram consideradas meramente "de papel". A prevalência da forma levou, da perspectiva da legalidade, à veiculação de praticamente quaisquer conteúdos desde que através de lei em sentido formal; e da perspectiva da liberdade de auto-organização ao surgimento de "montagens jurídicas" sem qualquer substância econômica, empresarial ou extra-tributária.

32 Note-se, também, que seu artigo 5º não assume o papel de um elenco de "direitos e garantias individuais" (como o art. 150 da CF/67 e o art. 153 na redação da EC-1/69) para contemplar os "Direitos e deveres individuais e coletivos". Mudança relevante, pois seu inciso XXIII aponta na direção de a liberdade individual passar a ser condicionada a uma razão não meramente individual. Isto foi explicitado pelo artigo 421 do Código Civil de 2002 ao prever que "a liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato". Vale dizer, a função social não é mero limite, mas também razão do exercício dessa liberdade, o que põe às claras a importância dos motivos que levam à celebração de determinado ato ou negócio jurídico (GRECO, 2008a, p. 505-514). p. 14.

33 TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 9-55, jan./fev. 2003.

Como leciona Greco, é a prevalência da análise do resultado produzido pelos fatos e não somente da observância dos modelos formais, compreendendo que a substância deve coexistir com a forma para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, sem, é claro, descuidar da criação de parâmetros que orientem tal contexto.

Enquanto tais parâmetros não são fixados, os tribunais seguem proferindo decisões que causam estranheza nos contribuintes por desafiarem o *status quo* em termos de consenso doutrinário[34] em matéria fiscal, interpretando os fatos consoante a realidade na qual existem e pela qual são influenciados.

> Pondera-se (mitiga-se) a liberdade com a isonomia e a capacidade contributiva. Exige-se um motivo para que a conduta do contribuinte seja fiscalmente aceitável. Passa a assumir relevância o conjunto de atos praticados e não cada um isoladamente; o filme e não apenas a foto; o fazer efetivo e não apenas o querer abstrato. O debate tributário – com todas as letras – deixou de ser um debate formal. Não se trata de prevalência da substância sobre a forma, mas de coexistência; não se trata de sobre+por, mas de com+por valores. A grande questão que agora se põe é de saber quais os parâmetros e critérios a serem adotados nesse novo contexto em que a substância é tão importante quanto a forma[35].

IV. ESTARIA O STF VILIPENDIANDO AS NORMAS JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS?

Algumas premissas foram anteriormente fixadas, são elas: a necessidade de sinceridade do intérprete/doutrina com relação à sua visão de mundo de forma a permitir a compreensão por eventual interlocutor; a norma jurídica como fruto da interpretação cujo é produto (também) de convicções pessoais e o fato de que o Direito, enquanto ciência não exata, comporta mais de um entendimento (cabendo à doutrina identificá-los e ao operador aplicá-lo).

O atual contexto apresenta uma Constituição Federal[36] que privilegia a função social do tributo e um Supremo Tribunal Federal preocupado em concretizar direitos e valores constitucionais[37].

---

34 Ilustra-se a resistência em questão citando Schoueri, pra quem a tributação é excessiva e não se justifica por, a seu ver, lesar a coletividade (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 30)

35 GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no Direito Tributário brasileiro. *Revista da PGFN*, Belo Horizonte, ano 1, p. 9-17, 2009, p. 16.

36 "As constituições contemporâneas desempenham dois grandes papéis: (i) expressar as decisões políticas essenciais em que se funda uma dada sociedade, inclusive e sobretudo no que diz respeito aos direitos fundamentais; e (ii) disciplinar o processo democrático, propiciando o governo da maioria e a alternância no poder." (BARROSO, Luís Roberto. Contramajoritário, representativo e iluminista: os papéis dos tribunais constitucionais nas democracias contemporâneas. *Revista Direito e Práxis*, Rio de Janeiro, v. 9, n. 4, p. 2171-2228, 2018. p. 2186).

37 "Todavia, depurada dessa crítica ideológica até porque pode ser progressista ou conservadora a ideia de ativismo judicial está associada a uma participação mais ampla e intensa do Judiciário na concreti-

Neste sentido, vale mencionar a ADI 7066, recente julgado que bem ilustra a postura do Supremo Tribunal Federal em se preocupar com a finalidade da norma e com a concretização dos valores constitucionais tutelados em detrimento da aplicação de uma interpretação dogmática das regras de proteção constitucional.

Proposta pela Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ), a ADI 7066[38] teve por objeto a impugnar a constitucionalidade da Lei Complementar nº 190/2022, que disciplinou a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS (DIFAL) nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto. O argumento apresentado pelo Requerente foi a suposta violação dos princípios constitucionais da anterioridade anual e nonagesimal, previstos no art. 150, inciso III, alíneas "b" e "c", da Constituição Federal porque se trataria de uma nova obrigação tributária – ou seja, interpretação simplista de subsunção do fato à norma, sendo exemplo do que chamamos de "direito da inconsitucionalidade".

Contudo, o STF decidiu, por maioria, que o recolhimento do Diferencial de Alíquota do ICMS (Difal/ICMS) nas operações destinadas ao consumidor final somente poderá ser exigido em relação às transações realizadas 90 dias após a publicação da Lei Complementar nº 190/2022, que regulamentou a matéria. A decisão foi no sentido de a lei se referir a regra de repartição de receita e somente observar a noventena em razão de expressa previsão em seu texto, entretanto podem ser verificados nos debates apreocupação com princípios com a justiça fiscal, ampliando uma discussão que poderia ter sido meramente dogmática.

Neste sentido, nota-se a modernidade das lições do prof. Greco que estão em consonância com o espírito do nosso tempo e não engessadas em uma doutrina que respondia a um direito do passado.

CONCLUSÃO

A leitura desenvolvida a partir da obra de Marco Aurélio Greco demonstra que o papel do intérprete no Direito, especialmente no campo tributário, ultrapassa em muito a velha concepção de neutralidade ou de simples aplicação mecânica da norma. O processo interpretativo não se dá em abstrato, isolado do mundo ou da realidade social, mas pressupõe a escolha consciente

zação dos valores e fins constitucionais, com maior interferência no espaço de atuação dos outros dois Poderes. Em muitas situações, sequer há confronto, mas mera ocupação de espaços vazios. Ativismo não precisa ter uma conotação ideológica ou partidarizada." (Ib. idem, p. 2182).

38 A decisão foi tomada no julgamento conjunto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 7066, 7078 e 7070.

e sincera de premissas filosóficas, ideológicas e metodológicas que influenciam diretamente o resultado obtido.

No caso do Direito Tributário brasileiro, o caminho percorrido até aqui deixa claro que o modelo formalista, embora historicamente compreensível no contexto do autoritarismo e da necessidade de defesa contra os abusos do poder estatal, encontra sérias limitações em um novo cenário constitucional orientado por valores como solidariedade, justiça fiscal e função social do tributo. A doutrina que insiste em se enclausurar em um discurso ensimesmado parece descompassada com os desafios contemporâneos de um direito tributário comprometido com a realidade e com as transformações do ambiente econômico e social para realização de sua função social.

Neste cenário, o pensamento de Greco se mantém profundamente atual e necessário, justamente por propor um Direito Tributário hermeneuticamente comprometido, intelectualmente honesto e atento ao seu tempo, como demonstra a atuação do Supremo Tribunal Federal, que atua superando a rigidez formal e enfrentando as questões substantivas que se impõem em um constante diálogo entre o texto, o contexto e a função que a norma deve exercer.

Assim, é possível concluir que:

a) A interpretação jurídica não é neutra, sendo indispensável a explicitação das premissas ideológicas e metodológicas que orientam o intérprete;
b) A função social do tributo e os valores constitucionais devem orientar a aplicação do Direito Tributário, superando a visão puramente formalista e conceitual;
c) A atuação dos tribunais, especialmente do STF, revela um movimento de superação do formalismo tradicional, privilegiando a concretização dos valores constitucionais e o diálogo com a realidade jurídico-tributária posta.

REFERÊNCIAS

BARROSO, Luís Roberto. Contramajoritário, representativo e iluminista: os papéis dos tribunais constitucionais nas democracias contemporâneas. *Revista Direito e Práxis*, Rio de Janeiro, v. 9, n. 4, p. 2171-2228, 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7066, Distrito Federal, Relator: Ministro Alexandre de Moraes, julgamento em 29 nov. 2023, Tribunal Pleno, Brasília, DF. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6386733. Acesso em: 13 fev. 2025.

FRANK, Jerome. *Law and the modern mind*. Gloucester, Massachusetts: Peter Smith, 1970.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura "sui generis"*. São Paulo: Dialética, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da tributação: uma visão funcional*. 2. ed. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 101-110.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no Direito Tributário brasileiro. *Revista da PGFN*, Belo Horizonte, ano 1, p. 9-17, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). *Princípios e limites da tributação: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 165-176.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

OLIVEIRA, Larissa Pinha de. A falácia da desconstrução do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado. *Revista Brasileira de Direito*, Passo Fundo, v. 9, n. 1, p. 54-77, fev. 2014. Disponível em: https://seer.atitus.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/515. Acesso em: 2 abr. 2025. DOI: https://doi.org/10.18256/2238-0604/revistadedireito.v9n1p54-77.

REALE, Miguel. *Estruturas fundamentais do conhecimento jurídico: o direito como experiência*. São Paulo: Saraiva, 1992.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ROCHA, Sergio André. Os contribuintes perderam o bonde da história? *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, ano 14, n. 81, p. 73-76, maio/jun. 2016.

ROCHA, Sergio André. A origem do princípio da tipicidade no direito tributário brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, p. 399-430, 2022. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2137. Acesso em: 2 abr. 2025.

SANTIAGO, Julio Cesar. A arte da interpretação: ideologia e pluralismo em Ricardo Lobo Torres. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Silvia Faber (orgs.). *Direito financeiro e tributário na obra de Ricardo Lobo Torres*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020. p. 15–26

SARLET, Ingo Wolfgang; ZOCKUN, Carolina Zancaner. Notas sobre o mínimo existencial e sua interpretação pelo STF no âmbito do controle judicial das políticas públicas com base nos direitos sociais. Revista de Investigações Constitucionais, Curitiba, vol. 3, n. 2, p. 115-141, maio/ago. 2016. DOI: http://dx.doi.org/10.5380/rinc.v3i2.46594.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 9-55, jan./fev. 2003.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

Capítulo 23

A Teoria das Contribuições na Obra de Marco Aurélio Greco: Um Diálogo com o Pensamento de Emil Sax

Paulo Roberto Lyrio Pimenta

1.INTRODUÇÃO

A teoria das contribuições, elaborada por Marco Aurélio Greco, representa um dos modelos teóricos mais originais, consistentes e profundos que existe em nossa teoria jurídica. Elaborado ao longo da trajetória acadêmica e profissional do seu autor, seu desenho mais completo foi esboçado em obra publicada no ano de 2000, que será objeto do presente estudo.

É curioso notar que há pontos de intersecção entre esta doutrina e o pensamento de Emil Sax, pioneiro no estudo deste tema, como será adiante analisado.

A teoria em pauta representa uma das maiores contribuições teórica do seu autor, jurista brilhante, que já deixou marcas indeléveis em nossa doutrina, por muitas razões, dentre as quais merecem destaque a sua seriedade e a qualidade dos seus trabalhos.

2. O PENSAMENTO DE EMIL SAX

Emil Sax foi um economista austríaco, nascido em 1845, na cidade de Javornik, Austria e falecido em 25 de março de 1927, em Volosko, na Croácia.

Em 1887, publicou uma importante obra, intitulada "*Grundlegung der theoretischen Staatswirtschaft*"[1] (Fundamentos de Teoria de Economia do Estado), na qual apresentou uma importante contribuição à formação de uma teoria sobre as contribuições especiais, tributo que ele denomina de "*Specialsteuern*"(impostos especiais). Ao longo dessa obra essa é a única nomenclatura por ele utilizada.

---

[1] *Grundlegung der theoretischen Staatswirtschaft*, Stuttgart: Dr. Müller, 1887.

Jamais se refere a "*Sonderabgabe*" (contribuições especiais), denominação com a qual essa figura ficou consagrada na língua alemã.

A compreensão das idéias de Sax sobre os impostos especiais requer, em primeiro lugar, uma apresentação do seu trabalho, dividido em seis capítulos, os quais se encontram subdivididos em vários parágrafos, que correspondem às partes dos capítulos.

No capítulo V, intitulado "*Die collectivistischen Zwecksetzungen*" (A definição dos objetivos coletivos), o autor se ocupa do exame dos diferentes fins coletivos, separando-os em econômicos e não econômicos. A partir daí, concentra-se nas diferentes atuações coletivas, em especial as de caráter econômico, as quais têm o indivíduo como objeto. Sax avança no exame das finanças, nas relações entre as diversas áreas da economia estatal. Em seguida, começa a estudar as associações, tema que será adiante muito importante no exame dos impostos especiais, como será posteriormente investigado. Nessa parte, o autor defende a existência de diferenças nas atuações coletivas, no que se refere aos integrantes das associações. A tese aqui sustentada é que a repercussão de tais atuações não é uniforme em todos os indivíduos: alguns logram maiores benefícios do que os outros. Reside aqui um dos pontos mais importantes da teoria de Sax.

O parágrafo setenta, que é um item desse capítulo, tem por objeto as diferenças entre as atuações coletivas, no que diz respeito ao âmbito das participações dos integrantes das associações (*Unterchiede der Collectivthätigkeiten in Betreff des Masses der Participation seitens der Verbandsmitglieder)*.[2]

Sax inicia estabelecendo uma separação entre dois grupos. O primeiro é aquele em que os indivíduos aparecem como objeto das atividades coletivas, podendo ser individualizados. No segundo grupo localizam-se os integrantes das associações (*Verbändeglieder*), que não se diferenciam enquanto objeto das atividades coletivas. No primeiro caso, os indivíduos experimentam diretamente, imediatamente as atividades coletivas, sem interposição alguma, de acordo com as suas circunstâncias pessoais, condições de vida, etc. No segundo caso, localizam-se os efeitos das atuações coletivas diretamente nos membros da associação, de forma conjunta, como sujeitos de uma atividade econômica de caráter privado. Para Sax, o primeiro grupo pode ser denominado como atuações coletivas particulares (*particulare Collectivthätigkeiten*), enquanto o segundo se trata de atuações universais, eis que atingem o grupo como um todo, e não individualmente.[3]

No primeiro grupo uma parte dos integrantes da associação experimentam um maior fomento, um maior proveito do que os outros, em geral.

---

2 Op. cit., p.429.

3 Idem, p.430.

Nos casos do segundo grupo os efeitos subjetivos de uma atuação coletiva não são suscetíveis de serem separados, diferenciados.[4] Todos são destinatários (*Empfänger*) dessas atividades.

Assim, ao lado das necessidades gerais, há outras específicas dos grupos (associações).

Sob o ponto de vista dos fins coletivos (*Collectivzwecke*), o autor em estudo defende, como conclusão, a existência dos seguintes casos: a) efeitos que se voltam para a totalidade, porém, de forma diferenciada para os indivíduos, casos em que existe uma compensação (*Ausgleichtung*) pela participação individual; b) uma atuação universal que alcança os indivíduos na mesma medida, de forma imediata.[5]

Sax prossegue a sua análise, afirmando que há atividades estatais que não alcançam diretamente a coletividade, nem uma parte dos indivíduos; mas sim um grupo ou uma classe da população ou uma parte dos componentes da associação. Esse grupo pode estar constituído em forma de uma associação.

Essas diferenças produzem conseqüências, sob o ponto de vista da economia estatal.

No item setenta e um do capítulo em exame Sax discute a seqüência de etapas do aparecimento dos grupos. Inicialmente, estabelece uma divisão entre dois tipos de atuações coletivas:[6] i) atividades coletivas particulares; ii) atividades coletivas universais, com a) direta ou indireta eliminável ou ineliminável participação de todos, que podem ou não ser separados; b) diferentes realizações para todos os integrantes do grupo ou indiretamente, para uma parte dos componentes.[7]

Passa Sax, então, a estudar, no capítulo VI os grupos de processos coletivos de apreciação, que ele equipara a princípios de finanças. É neste setor da obra que é delineada uma teoria sobre os impostos especiais. O parágrafo oitenta e cinco, que é uma subdivisão desse capítulo, é intitulado de "*Specialsteuern*", impostos especiais. Nele se localiza o núcleo das idéias do autor. Examinemos-lo, portanto.

O autor afirma, inicialmente, ter chegado o momento de analisar o tratamento das atividades coletivas universais, denominadas de especiais. Quais são as conseqüências que apresentam a circunstância de uma desigual participação dos integrantes do grupo, que pode ser percebida?

Aparecem aqui, para ele, os casos em que uma atividade coletiva junto à totalidade das associações alcança um grupo fechado, mas não de forma dire-

4 Idem, p.431.
5 Idem, p.436.
6 Idem, p.439.
7 Idem, p.439-440.

ta, como os indivíduos, nas atuações particulares.[8] Trata-se nesses casos de uma "sub-associação" (*Unterverband*), ou seja, um grupo mais estreito de sujeitos, comparado com a totalidade dos membros da associação.

Essa utilização de bens para suprir necessidades coletivas, em um círculo estreito da coletividade, pode ser denominada de impostos especiais (*Specialsteuern*). Isso inclui todos os representantes especializados de certas profissões com suas atividades e seus custos.Isso beneficia especialmente os círculos relevantes, mas como um todo, sem possibilidade de separação de indivíduos, enquanto a associação geral, por sua vez, realiza atividades para aqueles grupos que geram custos a si mesma. A atividade dos órgãos representativos em questão é registrada como um propósito especial da classe, sendo tratada como uma necessidade coletiva dela.

Em outras palavras, os impostos especiais surgem em um contexto em que determinados sujeitos auferem das atividades prestadas pelo Estado para toda a coletividade um benefício maior. Com base nesse benefício, que vai implicar um maior consumo da atuação coletiva, o ente público exige dos beneficiados uma maior participação na respectiva despesa, uma contribuição financeira complementar. Eis o ponto central da doutrina em pauta.

Nesse contexto localiza-se a primeira modalidade de imposto especial: o corporativo. Aquele instituído em favor de grupos profissionais, que auferem um maior benefício das atuações coletivas universais.

Sax afirma, nesse particular, que o imposto especial pode surgir em forma de aumento de impostos gerais que incidem sobre determinadas atividades, como um imposto independente, que atinge uma associação mais restrita. Pode ser cobrado como uma sobretaxa como também um imposto autônomo, separado, individualizado. De qualquer forma, as contribuições dos membros das associações, das corporações, são impostos especiais independentes, autônomos.[9]

Nos quadros de um Estado Federal, com administração própria, é mais complicada a tributação das associações mais restritas, para Sax.[10]

No que se refere à tributação especial, pode-se extrair uma conclusão, segundo o autor em pauta, no sentido de que não há diferença em relação à tributação em geral, no que diz respeito à determinação da quantidade de bens a serem utilizados pelos particulares para fins coletivos.[11]

Os impostos especiais apresentam um traço caracteristico: alcançam um grupo de pessoas, isto é, são tributos setoriais.[12] Eles são,também, para o autor, impostos finalísticos (*Zwecksteuern*).[13]

---

8 Idem, p.552.
9 Emil Sax, op. cit., p.554.
10 Idem, p.555.
11 Idem, p.556.
12 Idem, ibidem.
13 Idem, p.558.

Embora estejam relacionados com atividades coletivas, não se equiparam às taxas (*Gebühren*), pois nestas a atuação coletiva particular pode ser individualizada, mensurada, enquanto nos impostos especiais a atuação coletiva alcança o interesse da associação e, de maneira reflexa, o dos indivíduos.[14]

Além do imposto corporativo, existe o imposto especial compensatório, que é aquele exigido para ajustar a maior utilização do serviço a uma receita com ele compatível, sendo instituído para satisfazer as necessidades de todos os indivíduos, embora de forma diferente.[15] Por fim, há o imposto especial consociativo,[16] que é instituído com o propósito de manutenção de um serviço instituído com o propósito de atender às necessidades de determinados grupos.[17]

As idéias de Sax demoraram para repertcutir no âmbito das ciências das finanças. Apenas em 1915 foram trazidas à discussão por Vincenzo Tangorra, economista e financista italiano. Para ele, o imposto especial pode se manifestar em forma de duas modalidades: consociativo ou corporativo. Ambos são instituídos para atender a uma necessidade especial de um grupo. Tangorra recusa o atributo de especial ao imposto compensatório.[18]

Outro financista italiano, Frederico Flora, ao examinar a matéria, aceita a utilização da denominação "imposto especial" apenas para aqueles exigidos pelas corporações públicas dos seus componentes, por delegação do Estado.[19]

Já Augusto Graziani, qualifica o imposto especial como uma forma de delegação do Estado a um grupo ou uma corporação para cobrar um tributo, que representa um meio de cobrir as despesas resultantes dos benefícios proporcionados genericamente àquele grupo ou como uma renda suscetível de permitir a manutenção das atividades especiais daquele grupo.[20]

Entre nós, a obra de Sax repercutiu em um dos primeiros estudos sobre o assunto, publicado em 1955, denominado "Aspectos da Parafiscalidade",

---

14 Idem, p.559.

15 O imposto especial compensatório se diferencia das demais espécies porque não diz respeito a um serviço criado para atender necessidades específicas de um grupo.

16 Na obra de Emil Sax não aparece uma nomenclatura acerca dos tipos de impostos especiais. Ele explica as modalidades, mas não as denomina. Parece que o responsável por tal denominação foi Vincenzo Tangorra, como reconhece Sylvio S. Faria: "Tangorra, explicando o pensamento de Sax (6), conclue pela existência de três categorias de impostos especiais: impostos de perequação, impostos consociativos e impostos corporativos" (Op. cit., p.28).

17 Como explica A.Theodoro Nascimento, "também pode acontecer que, levando em conta determinadas necessidades especiais, não individualizáveis, experimentadas por grupos sociais de base territorial, o Estado organize e mantenha serviço que apenas aproveite a esses grupos, isso porque tais necessidades, não sendo sentidas pela coletividade inteira, mas por segmentos desta, não beneficia a todos. É justo que, em sendo assim, o Estado estabeleça tributo que alcance particularmente os que pertençam ao grupo que motivou a criação do serviço" (*Contribuições Especiais*, Rio de Janeiro, Forense, 1986, p.260).

18 Sylvio S. Faria, op. cit., p.29.

19 Cf. Sylvio S. Faria, op. cit., p.29.

20 Idem, p.30.

de autoria de Sylvio Santos Faria, Professor Titular de Direito Financeiro da UFBA, no qual o autor defende a existência de duas concepções acerca dos impostos especiais: a primeira defende que o imposto especial somente pode ser admitido quando resulta de uma necessidade de um grupo, genericamente sentida por seus integrantes e satisfeita por meio de um ônus incidente sobre todos os seus componentes. Ainda que o benefício seja sentido de forma individual, a necessidade é de todos os integrantes. O segundo posicionamento defende que basta que a exação incida sobre uma categoria definida de sujeitos para que possa ser qualificada como um imposto especial.[21]

Outro trabalho que merece ser examinado é de Antonio Theodoro Nascimento, publicado em 1986, intitulado "Contribuições Especiais". O autor, inspirado em Sax, sustenta que o imposto especial "alimenta serviço especial organizado e mantido para atender a necessidade experimentada por grupos sociais, profissionais, econômicos, dos quais o contribuinte participa".[22]O autor conclui afirmando que essa figura não se equipara ao imposto com destinação especial, que é um tipo de imposto geral, exigido de toda a coletividade, e não de um grupo, para atender a qualquer fim.[23]Ao nosso sentir, essa diferenciação não pode ser estabelecida, pois o traço característico da figura estudada é a destinação específica de receitas para atender determinadas finalidades.

3. A TEORIA DAS CONTRIBUIÇÕES NA OBRA DE MARCO AURÉLIO GRECO

O tema das "contribuições" foi objeto de estudos do Professor Marco Aurélio Greco ao longo da sua trajetória acadêmica. Após ter publicado alguns artigos jurídicos examinando aspectos deste tema, no ano de 2000 publicou uma das mais importantes obras sobre o assunto: Contribuições, (uma figura *sui generis.*[24]*)*

Nesse estudo elaborou uma teoria bastante original, densa, criativa e provocadora sobre o assunto. Segundo o autor, este estudo não tem a pretensão de resolver todos os problemas que envolvem a figura, nem traçar um modelo exaustivo sobre a doutrina e a jurisprudência[25]. Trata-se de um trabalho "provisório", no sentido de que está aberto a críticas e sugestões.[26] Em outras

---

21 Cf. Sylvio S.Faria, op. cit., p.30-31.

22 Op. cit., p.28-29.

23 Idem, p.29.

24 São Paulo, Dialética, 2000.

25 Diz o autor: "não tenho intenção de elaborar um estudo exaustivo. Procurarei traçar um perfil da figura e, dentro do possível, examinar alguns problemas específicos que têm cercado certas contribuições" (Op. cit., p.12).

26 Esclarece Greco: "o trabalho aqui realizado corresponde a uma tentativa de equacionar os múltiplos problemas e desafios que a figura das contribuições suscita. Como tal não é definitivo". (Op. cit.,p.13).

palavras, um texto problemático, e não sistemático. "Zétetico", e não exclusivamente "sistemático".

Para compreendê-lo, é necessário examinar, inicialmente, as bases filosóficas sobre as quais foi edificado.

Na primeira parte da obra, intitulada "como conceber as Contribuições", Greco apresenta uma forte crítica à visão causalista do mundo e ao positivismo jurídico kelseniano. Para ele, trata-se de uma visão estática de mundo, voltada para o passado, e não para o futuro, "focada no mundo que existe, e não no mundo que se quer que exista".[27] Isso repercute no âmbito do Direito e no estudo das contribuições. Por que? Porque não consegue explicar as mudanças que ocorreram no mundo na segunda metade do século passado, principalmente uma alteração no campo das ciências exatas, uma mudança no papel do Estado, decorrente do surgimento do Estado social de Direito; o surgimento de novos critérios constitucionais, relativos à utilização de conceitos novos pelas Constituições; uma maior relevância dada aos fins, e não aos meios, aspecto muito importante na análise das contribuições.[28] Para esta figura, a Constituição Federal, ao conferir competência ao ente tributante para instituí-la, qualificou os fins, ao contrário do que ocorreu com os impostos e as taxas. Esta é a idéia básica do modelo teórico proposto, como será adiante melhor examinado.[29]

Não se trata de desconsiderar a idéia de fato gerador, sobre a qual foi edificada toda uma teoria do direito tributário, e sim de conjugar os dois modelos teóricos.[30]

No capítulo segundo, dedicado aos "conceitos básicos", Marco Aurélio Greco apresenta grandes ressalvas à utilização da doutrina estrangeira no estudo das contribuições,[31] tendo em vista as diferenças existentes ente o ordenamento brasileiro e o dos países da Europa Ocidental, dentre os quais são citados a França, Espanha, Portugal e Itália.[32]

Afastada esta opção, o autor inicia o estudo das contribuições no capítulo 3, tendo como referencial o texto da atual Constituição Federal, separando,

---

27 Op. cit., p.22-25.

28 Op. cit., p.33-38.

29 Dz o autor: "No caso das contribuições, a Constituição Federal qualifica diversos fins a serem buscados, ao invés de enumerar fatos geradores (determinadas materialidades)." (Op. cit., p.46)

30 "Não se trata de negar a concepção clássica de fato gerador etc., mas sim completar a idéia das causas com a idéia dos fins. É, em última análise, assumir plenamente o que está previsto no artigo 3º, I, da Constituição, ao prever que o Brasil é um Estado Democrático de Direito" (Op. cit, p.46-47).

31 Greco assevera o seguinte: "tratando-se do contexto normativo que cerca as contribuições, o brasileiro tem várias peculiaridades que o afastam de outros sistemas positivos. Assim, um exame de direito comparado deve ser efetuado com muita cautela, para evitar o transplante acrítico de conceitos que não representam ideais de caráter geral, mas que estejam comprometidos com dispositivos específicos dos respectivos ordenamentos" (Op. cit., p.62).

32 Op. cit., p.51-68.

inicialmente, "natureza jurídica" de "regime jurídico". Enquanto a primeira é a essência de uma figura, o regime é o conjunto de regras aplicáveis a determinado instituto, o seu perfil formal. Não é o regime que define a natureza jurídica, para o autor.[33] O objetivo de traçar esta diferenciação é afastar a natureza tributária das contribuições pelo simples fato destas serem previstas no capítulo dedicado ao Sistema Tributário na atual Constituição Federal (Titulo VI, Capítulo I)

Estabelecida esta premissa, Greco examina o enunciado do art.149 da Constituição Federal, concluindo que este apresenta duas partes: uma atribuição de competência à União e a determinação de aplicação às contribuições de algumas regras.

Na visão do autor, é muito importante atentar para um detalhe bastante significativo: este enunciado não determina a aplicação de todo o regime tributário às contribuições, e sim de uma "parte" dele.[34] Sendo assim, para o eminente Professor não se pode sustentar que as contribuições têm natureza tributária porque o art.149 determina a submissão ao regime constitucional-tributário. A conclusão seria inversa, pois o dispositivo manda aplicar apenas algumas normas, ou seja, parte do aludido regime, justamente porque a natureza da figura não é a tributária.[35]

Em seguida, o autor afasta-se de uma determinada concepção doutrinária acerca das contribuições, que ele denomina de "clássica", reafirma que o regime desta figura não é o tributário, aduzindo dois pontos muito importantes: a solidariedade é o vetor axiológico da contribuição e a participação é a sua razão de ser.[36] Analisando este aspecto, assevera que as contribuições são qualificadas pela finalidade. Aqui começa a gizar o seu modelo teórico.[37]

---

33 "Regime jurídico deve ser diferenciado de natureza, ou essência, da figura. A natureza de uma figura jurídica não é dada pelo seu regime jurídico; o regime jurídico é o perfil formal de uma determinada entidade, mas não a própria entidade" (Op. cit., p.70). E conclui: "Em suma, o regime jurídico não define a essência ontológica da figura; define a feição formal à qual ela vai estar submetida, mas isto não significa que, por submeter-se a certo regime, a figura tenha certa natureza. Da mesma forma, figuras com natureza distinta podem estar submetidas ao mesmo regime jurídico, ou a regime semelhante, sem que isto interfira com a sua natureza". (*Idem*, p.73).

34 Op. cit., p.73.

35 "Por isso, não me parece procedente o argumento no sentido de que as contribuições teriam natureza tributária "porque o artigo 149 determina a submissão a regras tributárias". Ao contrário, do artigo 149 extrai-se conclusão inversa! Em primeiro lugar, porque se ele manda observar algumas regras e critérios é porque estas regras e critérios não se aplicariam ao objeto a que a norma se volta(=contribuições) e, portanto, estaria fora do gênero "tributo".Em segundo lugar, porque o artigo 149, embora determine a aplicação de certo conjunto de regras que compõem o que se convencionou denominar de regime jurídico tributário só o fez parcialmente. Portanto, não há identidade de regimes e se regime define a natureza, não há identidade de naturezas" (Op. cit., p.74)

36 Op. cit., p.77-83.

37 Op. cit., p.83.

Ingressa-se, assim, na segunda parte do estudo, denominada de "regime constitucional das contribuições". O ponto de partida por ele adotado é a separação das técnicas de validação das normas jurídicas, segundo o modelo proposto por Tércio Sampaio Ferraz Júnior. A primeira técnica é a validação "condicional", na qual a norma de outorga de competência estabelece uma regulação de meios para a prática de uma conduta, ao passo que a validação "finalística" estabelece os fins. Enquanto o primeiro modelo é voltado para o passado, o segundo preocupa-se com o futuro.[38] Duas observações são importantes: os modelos estão presentes em vários ramos do direito e não são excludentes.

Disso decorrem algumas conseqüências, tais como a existência de novos mecanismos de controle de constitucionalidade das leis (ex: princípio da proporcionalidade).

Com base na separação entre os mencionados modelos de validação das normas jurídicas, Marco Aurélio Greco giza uma separação entre grupos de normas constitucionais: a)normas de materialidade especificada (arts.145,II,153,155 e 156); b)normas de materialidade não especificada (ex: art.154,I); c)normas com a indicação da finalidade (arts.148, 149 e 154,II).

Disso se infere que as contribuições são qualificadas pela finalidade, e não pela materialidade, como os impostos e as taxas. Quando o art.149 determina que as contribuições servem como "instrumento" de atuação, está vinculando-as a atingir determinadas finalidades.[39] Seriam duas as finalidades, para o autor, uma imediata, que consiste em ser instrumento de atuação da União, e uma mediata, que é satisfazer um interesse de uma área ou de um grupo.[40]

Isso não significa, porém, que não exista fato gerador e base de cálculo nas contribuições. Em hipótese nenhuma. Claro que estão presentes, porém, não são critérios de aferição da constitucionalidade das leis instituidoras.[41]

Traçadas estas considerações, finalmente Marco Aurélio Greco giza o seu modelo acerca das contribuições, indicando os elementos básicos: a)presença de um grupo profissional social ou um setor econômico; b)existência de um motivo ou razão que justifique a criação do tributo; c)existência de uma entidade responsável para atuar no setor; d)a contribuição pode servir como fonte

---

38 Como assevera o autor, " enquanto o primeiro modelo é protetivo da realidade, o segundo é um modelo modificador da realidade, pois, na medida em que se edita uma norma jurídica para obter um resultado, é porque este resultado ainda não existe" (Op.cit., p.119).

39 Diz o autor, a propósito: "algo só pode ser compreendido como instrumento desde que seja considerada a respectiva função ou utilidade. Vale dizer, o elemento finalidade". (Op. cit, p.135).

40 *Idem*, p.136.

41 O autor arremata: "Este é o ponto! Assim como nos impostos existe uma finalidade, mas esta não é o critério de aferição da constitucionalidade da respectiva lei instituidora; assim também nas contribuições existem fato gerador e base de cálculo, mas estes não são critérios de aferição da constitucionalidade da respectiva lei instituidora" (Op. cit., p.147).

de custeio da atuação desta entidade ou funcionar como o próprio instrumento de atuação em determinado setor.[42]

Este é o perfil das contribuições na atual Constituição Federal, para Greco, figura que não apresenta natureza tributária. [43]

Pois bem. Os capítulos sétimo e oitavo da obra em exame são dedicados ao estudo das regras e dos princípios aplicáveis às contribuições, tema que não interessa ao presente trabalho.

Finalmente, no capítulo nono Marco Aurélio Greco completa o desenho do seu modelo teórico, aprofundando ideais já apresentadas ao longo da sua obra e examinando outros temas correlatos.

Assim, esclarece que as contribuições só podem ser instituídas em relação às finalidades previstas no texto constitucional, para as quais o constituinte autorizou a criação desta figura.[44] Logo, não é qualquer finalidade que justifica a instituição deste tributo. Esta assertiva tem uma conseqüência: não admitir a instituição de contribuições para a promoção de finalidades constitucionais, às quais não estão relacionadas a este tributo.

Outro ponto ressaltado pelo autor é que o art.149 não exige a presença de uma atividade material da União para a instituição das contribuições.[45]

De igual modo, Greco não comunga com a doutrina que defende a existência de uma vantagem para o contribuinte, para justificar a criação da figura em exame.Esta não seria um traço essencial deste tributo, e sim acidental.[46]

Outro traço muito importante das contribuições é o destino da arrecadação vinculado à finalidade que justificou a criação do tributo. A aplicação concreta da receita do tributo deve ser direcionada à finalidade prevista constitucionalmente, que autoriza a instituição desta figura.[47]

---

42 Op. cit., p.152.

43 No restante da obra o autor examina, ainda, o regime jurídico aplicável a este tributo e algumas questões interessantes, que não serão aqui examinadas.

44 Segundo Marco Aurélio, "a criação de contribuições somente poderá ocorrer em relação a finalidades: a)previstas constitucionalmente; e b)relativamente às quais a própria Constituição tenha autorizado a criação de contribuições"(Op. cit., p.229).

45 Após afirmar que a corrente que defende a presença de uma atividade material da União para a criação deste tributo é influenciada pela doutrina italiana de A.D. Giannini, Marco Aurélio conclui: "as noções de atividade estatal, no sentido material e despesa pública não devem compor a definição das contribuições como um todo" (Op. cit., p.237)

46 O autor esclarece: "...o relevante não é a "vantagem". Esta, em certos casos, pode existir e, quando isto ocorrer, poderá servir como critério de dimensionamento do montante da contribuição; mas pode também não existir, sem que isto desnature a figura. Não é característica essencial; é contingente."(Op. cit., p.238).

47 Nesse sentido, afirma Marco Aurélio Greco: "o destino do produto da arrecadação das contribuições é elemento essencial à sua constitucionalidade. Não apenas a previsão abstrata, mas a sua aplicação efetiva. O juízo, sobre o grau de inadequação da destinação do produto da arrecadação para o efeito de considerar ocorrida a violação constitucional, pode comportar mais de uma avaliação, mas entendo fun-

Marco Aurélio ressalta, ainda, que a existência de um grupo econômico ou social, relacionado à finalidade que autoriza a criação deste tributo, é indispensável no modelo das contribuições.[48]

Isto repercute na sujeição passiva possível, pois apenas os sujeitos que integram o grupo podem ser postos na condição de contribuintes das contribuições em tela. Participar ou pertencer ao grupo é, portanto, indispensável para figurar como sujeito passivo do tributo.[49]

Este elemento do modelo também gera conseqüências na escolha da base de cálculo possível do tributo, na medida em que esta deve ser um critério de dimensionamento ligado à alguma qualidade decorrente da participação no grupo.[50]

Ante o exposto, pode-se identificar os seguintes traços das contribuições no modelo de Marco Aurélio Greco: a)existência de uma finalidade constitucional que autoriza a criação do tributo;b)existência de um motivo ou razão que justifique a criação do tributo; c) existência de um grupo econômico ou social;d)presença de uma entidade responsável para atuar no setor;d)) destino da arrecadação atrelado à finalidade que autoriza a criação do tributo.

Em síntese, eis o modelo original e criativo apresentado pelo eminente jurista.

4. CONCLUSÕES

A obra de Emil Sax representa o início dos estudos sistemáticos sobre as contribuições especiais. Para ele, os impostos especiais surgem em um contexto em que determinados sujeitos auferem das atividades prestadas pelo Estado para toda a coletividade um benefício maior.

Além disso, tais tributos apresentam um traço caracteristico: alcançam um grupo de pessoas, isto é, são tributos setoriais e, também, sao impostos finalísticos (*Zwecksteuern*).

Na obra de Marco Aurélio Greco, as contribuições não têm a natureza tributária, no entanto, apresentam alguns traços que se assemelham com os

---

damental reconhecer que o vício na destinação gera inconstitucionalidade argüível pelo sujeito passivo, pois o que estará sendo cobrado não será mais uma verdadeira contribuição"(Op. cit., p.241).

48 Op.cit., p.243.

49 Greco pontua, neste particular, que a 'participação traz conseqüências em relação à identificação do sujeito passivo da contribuição. Realmente, ser parte do grupo é requisito para a escolha dos contribuintes. Na medida em que a contribuição volta-se ao grupo, só tem sentido que alcance alguém que dela faça parte."(Op. cit., p.242).

50 Sobre este aspecto, conclui Marco Aurélio Greco: "em suma, náo será adequada (e pecará por falta de coerência e racionalidade) a lei que escolher como base de cálculo da contribuição algum critério de dimensionamento desprovido de qualquer vinculação com o fato de pertencer ao grupo, ou estar, em função disto, investido de uma posição diferenciada, seja em relação a terceiros alheios, seja dentro do próprio grupo"(Op. cit., p.246).

defendidos por Sax: a qualificação de uma finalidade e o alcance de um grupo. Os demais elementos do modelo teórico de Greco não integram a teoria de Sax.

Acresça-se, ainda, que a existência de um benefício ou vantagem especial para os contribuintes não representa um traço característico essencial das contribuições, para Marco Aurélio Greco, ao contrário do que defende Sax.

Em verdade, a concepção do autor homenageado representa um modelo mais bem elaborado e completo, com base normativa, o que não ocorre com o de Emil Sax, economista por formação, que, entretanto, deixou um importante legado para o estudo do tributo em pauta.

Salvador, março de 2025.

Capítulo 24

A Teoria do Planejamento Tributário de Marco Aurélio Greco: Um Diálogo com a Tradição, Sob uma Perspectiva da Realidade como Eventos em uma Rede Complexa de Interações

Gabriel Moreira
Paulo Rosenblatt

1. O OBJETO DE INVESTIGAÇÃO: A ORIGINALIDADE DE MARCO AURELIO GRECO E DE SUA RIGOROSA POSTURA ACADÊMICA

> [...] encontra-se em ebulição profunda mudança no campo das Ciências e da Filosofia, que me levou à adoção de uma postura de análise diversa da que, no mais das vezes, vem sendo defendida nos textos sobre o tema. Postura que parte da ideia de um universo em expansão e da dinâmica da vida, como construção de um futuro em que o imprevisível e a surpresa comparecem como elementos intrínsecos. [...] onde foi possível discutir, sob a ótica de uma teoria dinâmica da decisão, temas da maior importância que subjazem ao presente texto, como as características dos sistemas abertos, a estrutura instável do sistema jurídico, a relação entre funcionamento e existência dos sistemas sociais, a problemática da entropia, a interferência da variável do tempo na construção de uma decisão, a insuficiência de um modelo teórico mecanicista e fechado para explicar o Direito e tantas outras questões do mesmo quilate[1].

Quem se aproxima do direito tributário brasileiro a partir de parcela da sua doutrina mais formalista corre o risco de imaginar a existência de regras exatas, grande previsibilidade na interpretação, e incidência coerente de tributos, sem sobreposição de competência entre entes tributantes. A disciplina jurídica dos impostos operaria de forma segura e autônoma em relação à economia, contabilidade e outras ciências sociais. Não seria necessária a

[1] GRECO, Marco Aurelio. **Contribuições**: (uma figura "sui generis") / Marco Aurelio Greco. – São Paulo: Dialética, 2000. Nota prévia.

preocupação do aplicador com as complexidades decorrentes dessa interação. Tudo graças ao recorte da realidade que dever ser realizado para a investigação científica do fenômeno jurídico[2].

A norma geral e abstrata de competência tributária corresponderia a um conceito, que, para sua caracterização, requer a verificação de todos os elementos que o constitui. Qualquer ausência ou variação impediria a incidência do tributo. O raciocínio tipológico, maleável por definição e adaptável às alterações da realidade, seria incompatível com a tributação[3]. Para os tributos incidentes sobre ingressos e lucros, receita tributável somente seria os valores compatíveis com uma definição detalhada:

> [...] pode-se dizer, de uma maneira geral, que receita é qualquer ingresso ou entrada de direito que se incorpore positivamente ao patrimônio, e que represente remuneração ou contraprestação de atos, atividades ou operações da pessoa titular do mesmo, ou remuneração ou contraprestação do emprego de recursos materiais, imateriais ou humanos existentes no seu patrimônio ou por ele custeados, de modo que a receita ainda traz consigo esta característica de ser o produto que vem de fora do patrimônio, mas que é derivado de dentro, por derivar de atos, operações, ou atividades da pessoa titular do patrimônio ou, do emprego de recursos que compõem esse patrimônio, de que resulte algum benefício direto para uma terceira pessoa, a qual, em contraprestação, o remunera por isso; isto significa que, em face do direito tributário, a receita acarreta a capacidade contributiva da pessoa que a recebe[4].

Trata-se de um grau de precisão e determinação invejável para pesquisadores de outros ramos das ciências sociais, dedicados à compreensão dos fenômenos relativos às mutações patrimoniais. Hendriksen e Van Breda, no âmbito da teoria contábil, visualizam enormes desafios na busca por uma definição satisfatória do termo receita:

> Dada sua importância, tem sido surpreendentemente difícil definir a receita como um elemento contábil. O que ocorre com as receitas também ocorre com as despesas, que são de definição igualmente difícil. Em termos ideais, deve ser possível, dado que receitas e despesas são elementos do lucro, gerar uma definição de receita com base em dois capítulos precedentes. Também deve ser possível determinar o momento mais apropriado para reconhecer receitas com base em definições de lucro. Na prática, isso tem sido muito difícil

---

2 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 36-44.

3 ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito / Humberto Ávila. – São Paulo: Malheiros, 2018. p. 26 – 29.

4 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de renda** (2020) / Ricardo Mariz de Oliveira – São Paulo, SP: IBDT, 2020.

> [...] Pior ainda, de um ponto de vista teórico, o reconhecimento de receitas e despesas tende a obedecer à prática usual, e não à prática ideal, para não falar da teoria. Tais dificuldades seriam meramente acadêmicas caso o reconhecimento de receitas e despesas não fosse um ingrediente tão importante da mensuração do desempenho empresarial. As empresas têm frequentemente se valido das deficiências de definições para apresentar cifras discutíveis a título de receita, inflacionando assim seu lucro[5].

Esta cautela da doutrina contábil talvez decorra da compreensão da dificuldade de se criarem verdades e princípios absolutos no âmbito das ciências humanas. Os autores chegam a reconhecer o caráter "ligeiramente pretensioso" de estabelecer "princípios" para este ramo do conhecimento, em razão da impossibilidade de se formarem verdades maiores e duradouras. Para eles, a teoria contábil é complexa e dificilmente pode apresentar respostas totalizantes. Seu objetivo seria modesto, e consistiria em fornecer maneiras convenientes para resolver problemas práticos.

As limitações ficam mais claras no comparativo com as pesquisas realizadas pela ciência econômica. Os economistas se contentaram em desenvolver suas teorias em um ambiente bastante estilizado, com a fixação de várias hipóteses simplificadoras, como a da disponibilidade completa de informação para todos os participantes do mercado. Essas alternativas metodológicas seriam vedadas ao contador, pois elas simplesmente esvaziaram a própria contabilidade. O mercado perfeito tipicamente presente nos livros-texto de economia dispensa a prática contábil[6].

Essa sobriedade dos pesquisadores contábeis pode e deve ser incorporada pelos juristas. A razão que impede o direito e a contabilidade de incorporarem métodos simplificadores da sociedade é a necessidade, nesses ramos, da tomada de decisão. Mas não uma decisão em caráter individual (agentes econômicos decidem sobre consumo e investimento todos os dias), e sim institucional. A contabilidade e o direito apenas são úteis, pois, frente à complexidade da realidade, estabelecem diretrizes de conduta e uma forma prática de resolver conflitos e direcionar o exercício do poder. Tudo realizado por meio da prudência, atividade essencialmente humana, e de difícil realização.

O paralelo com a pesquisa contábil não é despropositado. Dentro da estrutura conceitual da contabilidade, a prudência aparece como elemento essencial da representação fidedigna. Trata-se de verdadeiro instrumento para a realização de *julgamentos* em condições de *incerteza*:

---

5 HENDRIKSEN, Eldon S; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade** / Eldon S. Hendriksen, Michael F. Van Breda; tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. – 1. ed. 14ª. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2018, p. 224.

6 HENDRIKSEN, Eldon S; VAN BREDA, Michael F. *Idem*, p. 224.

> A neutralidade é apoiada pelo exercício da prudência. *Prudência é o exercício de cautela ao fazer julgamentos sob condições de incerteza*. O exercício de prudência significa que ativos e receitas não estão superavaliados e passivos e despesas não estão subavaliados. Da mesma forma, o exercício de prudência não permite a subavaliação de ativos ou receitas ou a superavaliação de passivos ou despesas. Essas divulgações distorcidas podem levar à superavaliação ou subavaliação de receitas ou despesas em períodos futuros[7]. (Grifos nossos).

Essa postura cautelosa tem espaço na prática jurídica. A teoria do direito de Eros Grau rejeita o caráter científico ou artístico da interpretação jurídica. Esse exercício do aplicador da norma seria uma prudência. É a capacidade, acompanhada da razão, de deliberar sobre o que é bom não apenas para si, mas de um modo geral e em um contexto de incerteza. Aqui a decisão jurídica, semelhante ao julgamento contábil, assume o seu caráter institucional, ao ultrapassar a esfera do particular:

> Tenho sustentado, reiteradamente, que a interpretação é uma prudência – o saber prático, a phrónesis, a que se refere Aristóteles na Ética a Nicômaco. O homem prudente – diz ele – é aquele que é capaz de deliberar corretamente sobre o que é bom e conveniente para si próprio, mas não sob um aspecto particular (como, por exemplo, aquelas coisas que são boas para a saúde, e o vigor), porém de um modo geral, [considerando] aquelas coisas que conduzem à vida boa em geral [...]. O homem prudente é aquele capaz de deliberação. Mas jamais deliberamos sobre coisas que não podem ser de outro modo, bem sobre coisas que não dependem de nós; por consequência, se é verdadeiro que a ciência envolve demonstração, mas as coisas cujos princípios podem ser outros não admitem demonstração (porque todos são igualmente de ser o que não são – isto é, de ser diferentemente; ou seja: são contingentes) (VI, 5, 1.140 a, 30), e não é possível deliberar sobre coisas que são por necessidade [...] a prudência não pode ser nem uma ciência nem uma arte [...]. A prudência é uma virtude [...]. Logo a prudência é uma disposição [capacidade], acompanhada da razão, capaz de agir na esfera do que é bom ou mau para um ser humano [...]. Ou, dizendo-o de outro modo, capaz de agir na esfera dos bens humanos [...]. A prudência é, pois, a razão intuitiva, que não discerne o exato, porém o correto – não é saber puro, separado do ser[8].

Especialmente interessante quando o autor se refere à inutilidade da prudência para deliberação "sobre as coisas que não podem ser de outro modo". Seu valor reside na possibilidade de lidar com as contingências surgidas na

---

7 COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 00 (R2) – Estrutura conceitual para relatório financeiro. Disponível em https://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80#. Acesso em: 08/03/2025.

8 GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo de juízes**: a interpretação/aplicação do direito e os princípios. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 63-64.

realidade, dotadas de alto grau de incerteza e que ultrapassam qualquer modelo esquemático ou simplificador.

Marco Aurélio Greco reconheceu, no direito tributário, a existência dessa complexidade, e a dificuldade por ela criada no estabelecimento de conceitos bem determinados e respostas definitivas. A partir dele, quem se debruça sobre o sistema tributário brasileiro não poderá reproduzir, automaticamente, os discursos determinísticos acerca das normas tributárias interpretadas.

O trecho da sua obra relativa às contribuições, reproduzido na epígrafe deste artigo, demonstra a "revolução" empreendida pelo pensamento de Greco. Ele não apenas advogou contrariamente ao pensamento redutor da doutrina. O trabalho dele convida o leitor a se incomodar com simplificações em um mundo onde a incerteza e imprevisibilidade são dados fundamentais da própria realidade. Quem, no ano de 2000, ousaria utilizar a expansão do universo e a entropia, termos tão vinculados à indeterminação da natureza, para servir de exemplo de postura esperada do jurista na análise da dinamicidade da vida e, por consequência, do direito?

Não ter medo de repensar o mundo é a força da ciência, disse o físico quântico e escritor Carlo Rovelli, para quem "a melhor descrição da realidade que encontramos é em termos de eventos que tecem uma rede de interações"[9]

Alguns alegarão ser uma correlação despropositada, inútil e desinteressante. A relatividade da física contemporânea nada serviria para reflexão a respeito do indivíduo e do seu conjunto, a sociedade. Mas essa ideia não resiste à pesquisa mais intensa sobre os impactos da percepção do homem em relação aos fenômenos da natureza. E para analisar a obra de um autor considerado pouco ortodoxo como Marco Aurélio Greco, a utilização de métodos alternativos, como referências à teoria da literatura, pode ser considerada como legítima. Sobretudo por ser um campo em que a maturidade na pesquisa alcançou estágio muito mais elevado ao de parte significativa da ciência do direito tributário brasileiro.

Umberto Eco, em profundo estudo sobre as poéticas contemporâneas, visualiza, na obra de arte, uma rica *metáfora epistemológica*. Em nosso tempo, emerge a ruptura de uma ordem tradicional, em que o homem ocidental acreditava imutável e resultado de uma estrutura objetiva. Mas desde que essa noção foi substituída, através do surgimento da dúvida metódica, das dialéticas historicistas, das hipóteses de indeterminação, da probabilidade estatística e dos modelos explicativos variáveis "a arte não tem feito outra coisa senão aceitar essa situação e tentar – como é sua vocação – *dar-lhe forma*"[10].

---

[9] ROVELLI, Carlo. **O abismo vertiginoso: um mergulho nas ideias e nos efeitos da física quântica**. Tradução de Silvana Cobucci. Rio de Janeiro: Objetiva, 2021. Edição Kindle, p. 50 e 118, posições 779 e 2021.

[10] ECO, Umberto. **Obra aberta**: formas e indeterminação nas poéticas contemporâneas. Tradução de Giovanni Cutolo. 10. ed. – São Paulo: Perspectiva, 2015. Introdução à 2ª Edição.

A arte funciona como uma resolução estrutural de uma consciência teorética difundida. Não uma teoria precisa e determinada, mas de uma convicção cultural assimilada. A obra representa a repercussão da aquisição de metodologias científicas contemporâneas na atividade intelectual dos indivíduos. A ideia não é compreender a estrutura da arte como como reflexo das estruturas do universo real. O trabalho do artista é uma reação imaginativa, uma metaforização de certa visão de mundo, decorrente de aquisições das ciências naturais que tornaram familiar para o homem contemporâneo. Através dela, são reafirmadas as categorias de indeterminação, de distribuição estatística, que regulam a interpretação dos fatos naturais. O desmoronamento dos valores clássicos na arte é acompanhado de uma revolução paralela, que se processa no campo das ciências. A anulação do conceito de espaço, matéria, paridade, gravitação e entropia, despertam o homem para novas possibilidades de misticismo e transcendências[11].

Eco encara a poética barroca como uma reação à nova visão de mundo introduzida pela revolução copernicana. A descoberta da elipticidade das órbitas planetárias por Kepler põe em crise a posição privilegiada do círculo como símbolo da perfeição cósmica. A pluriperspectiva da construção barroca se ressente do abandono da concepção geocêntrica e antropocêntrica. Com base em Mathieu, o autor italiano destaca relações entre as novas geometrias euclidianas e o abandono da geometria clássica realizado pelo cubismo; o aparecimento, na matemática, dos números imaginários e transfinitos e da teoria dos conjuntos e o surgimento da pintura abstrata; entre as tentativas de axiomatização da geometria de Hilbert, e as primeiras tentativas do neoplasticismo e do construtivismo. No mundo atual, a descontinuidade dos fenômenos inviabilizou a construção de uma imagem *unitária* e *definitiva* da realidade. A arte é verdadeiro modo de se ver aquilo que se vive.

> Daí a função de uma arte aberta como metáfora epistemológica: num mundo em que a descontinuidade dos fenômenos pôs em crise a possibilidade de uma imagem unitária e definitiva, esta sugere um modo de ver aquilo que se vive, e vendo-o, aceitá-lo, integrá-lo em nossa sensibilidade. Uma obra aberta enfrenta plenamente a tarefa de oferecer uma imagem da descontinuidade: não a descreve, ela própria é a descontinuidade[12].

Esta breve exposição sobre estética tem a função de demonstrar as estreitas ligações entre as incertezas decorrentes das descobertas das ciências naturais e a arte contemporânea. Estabelecida essa relação, os efeitos probabilísticos e relativos também no homem é uma consequência óbvia, e não deveria exigir grande esforço intelectual para sua compreensão.

---

11 ECO, Umberto. *Idem*. p. 189 - 191.

12 ECO, Umberto. *Ibidem*. p. 192 - 193.

Aquiles e Ulisses, por meio das suas aventuras na guerra de Tróia e na saga de retorno ao lar, atuam como *tipos* do espírito aventureiro e heroico do homem no período clássico. A história sempre oferecia um final afortunado, com vencedores e perdedores bem estabelecidos. A conquista era uma possibilidade factível, sempre aguardada. Aos heróis contemporâneos, por outro lado, até mesmo a possibilidade é negada. Os personagens de Kafka e James Joyce estão fadados à busca interminável e sabidamente impossível. Isto reflete a dissolução do homem no todo e sua incapacidade de abarcar a realidade, conforme o trecho do poema "Os quatro ciclos" do argentino Jorge Luis Borges:

> [...] No passado, todo cometimento era venturoso. Alguém roubava, no fim, o as proibidas maças de ouro; alguém, no fim, merecia a conquista do Graal. Agora, a busca está condenada ao fracasso. O capitão Ahab dá com a baleia e a baleia o desfaz; os heróis de James e Kafka só podem esperar a derrota. Somos tão pobres de coragem e fé que agora o *happy-ending* não passa de um mimo industrial. Não podemos acreditar no céu, mas sim no inferno[13].

Umberto Eco, em introdução à edição brasileira de sua obra já comentada, questiona acerca da pertinência da elaboração de um estudo para discutir a poética da obra contemporânea. O mundo demanda a primazia do compromisso político, da ação direta, da reorganização das relações, e a procura por estabelecer novos modos de vida, mais justos e livres. Talvez suas pesquisas no âmbito da comunicação e reflexões semiológicas fossem mais *úteis* no estudo das possibilidades de intervenção a curto prazo na ação política, e na desmistificação das manipulações do consenso realizada pelos vários Poderes, que substituem as livres escolhas pelas opiniões pré-fabricadas. Sua preocupação, enfim, está no fato de não ter dedicado seus esforços acadêmicos para fins *práticos*, como ferramentas de alteração da realidade política e *institucional*.

Mas o próprio autor se consola, ao perceber que a visão das novas possibilidades de relações sociais foi antecipada justamente pelas formas artísticas estudadas. A arte contemporânea é a responsável por atribuir maior plasticidade intelectual e de comportamento ao homem, fundamental para educá-lo e sensibilizá-lo acerca da significativa mudança experimentada na realidade. Se nasce uma nova sociedade, seu arquétipo foi antecipado, no que se refere às possíveis estruturas, pela arte de vanguarda.

De acordo com o autor, "se a arte reflete a realidade, é fato que a reflete com muita antecipação. E não há antecipação – ou vaticínio – que não contribua de algum modo a provocar o que anuncia"[14]. No tecido social, a

---

13 BORGES, Jorge Luís. **Poesia**. Tradução de Josely Vianna Baptista. São Paulo: Companhia das Letras, 2009, p. 140-142.

14 ECO, Umberto. *Ibidem*, p. 19 – 20.

incorporação dessas mudanças ocorre através do direito. Se a arte dá *forma* à ambiguidade e indeterminação da realidade através dos sentidos, de modo a facilitar a compreensão do sujeito, a ciência jurídica é responsável por dar a *forma* desses elementos a nível institucional.

Aqui os clamores de Marco Aurelio Greco assumem especial relevância. O direito que regula uma sociedade e homem kafkianos é bastante diferente da justiça aplicável às sociedades e homens homéricos. K, o agrimensor da obra "O Castelo", é engolido por uma confusão e burocracia características do Estado de Direito burguês, criado, legitimado e posto em execução por normas jurídicas[15]. O mínimo que a doutrina pode fazer é assimilar esta realidade e, a partir do reconhecimento das contingências, desenvolver modelos prudentes capazes de resolver problemas práticos[16].

Este artigo em homenagem a Greco analisa os esforços do autor para lidar com esses desafios no âmbito do planejamento tributário, tema marcante na sua trajetória acadêmica. São conhecidas as críticas do autor ao que chamou de "primeira fase" da análise das estruturas realizadas pelos contribuintes com o objetivo de economizar impostos, marcadas por um excesso de formalismo e pretensa rigidez aplicativa. Convida, então, seus leitores para adoção de conduta diversa, que incorpore elementos extrajurídicos e enfrente "um grau de insegurança inevitável"[17].

Para uma doutrina pouco acostumada com provocações heterodoxas – apesar de pertinentes, conforme apontado –, as teses de Greco representavam ideias radicais. Suas formulações foram taxadas de "audaciosamente originais", por Alberto Xavier[18].

O adjetivo "original" pode ser recebido, em vários contextos, como algo positivo, um verdadeiro elogio. Isto não é uma verdade absoluta no direito. Originalidade nessa disciplina geralmente esconde solipsismos e desconsideração de toda uma tradição teórica que serviu de fundamento cultural para o ordenamento jurídico vigente. É fundamental que um autor estabeleça um

---

15 NEUMANN, F. **A mudança de função da lei no direito da sociedade burguesa**. Tradução de Bianca Tavolari. Revista Brasileira De Estudos Políticos. Belo Horizonte. Jul./dez. 2014. 109, p. 25 a 47.

16 "Creio que um dos grandes erros dos seres humanos ao tentar compreender alguma coisa é querer certezas. A busca do conhecimento não se alimenta de certezas: alimenta-se de uma radical ausência de certezas. Graças à aguda consciência da nossa ignorância, estamos abertos à dúvida e podemos aprender cada vez melhor. Essa sempre foi a força do pensamento científico, pensamento da curiosidade, da revolta, da mudança. Não há um eixo, um ponto fixo final, filosófico ou metodológico, ao qual ancorar a aventura do conhecimento". ROVELLI, Carlo. O abismo vertiginoso: um mergulho nas ideias e nos efeitos da física quântica. Tradução de Silvana Cobucci. Rio de Janeiro: Objetiva, 2021. Edição Kindle, p. 94, posição 1603.

17 GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento tributário**, 4ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 240.

18 XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo Dialética, 2001, p. 103 e segs.

diálogo permanente com a tradição, sob uma perspectiva de um mundo em uma constante dinâmica da mudança.

Como disse o professor João Cezar de Castro Rocha em entrevista sobre Machado de Assis, a originalidade pode encobrir um preconceito[19]. O que se espera de um grande autor é complexidade; a capacidade de, ao entrar em contato com o universo que lhe antecede, somar novas camadas, sem retirar ou ignorar as que já existem.

É didático o fato de a obra prima de James Joyce, intérprete dos nossos tempos, possuir o título de "Ulisses"[20], nome do herói grego presente no poema épico "A Odisseia". Absolutamente influenciado por esta epopeia clássica, Joyce conseguiu expandi-la em significado, ao aplicar os seus elementos de peregrinação e busca a um único dia de um homem comum da cidade de Dublin.

Nosso objetivo, no tópico seguinte, será analisar em que medida as teses de Marco Aurelio Greco dialogam com a tradição, e se de fato representam inovações, com perspectivas para o futuro. Não nos furtaremos de apresentar eventuais críticas às propostas formuladas pelo autor. Entendemos que o debate franco e transparente com suas ideias é a melhor forma de homenageá-lo. Afinal, ao imprimir em sua obra o verdadeiro espírito dialético, oxigenou como poucos a doutrina tributária brasileira nos últimos anos.

2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA OBRA DE MARCO AURÉLIO GRECO E O DIÁLOGO COM A TRADIÇÃO

> [...] Sabia que num prazo infinito a todo homem acontece todas as coisas. Por suas virtudes passadas ou futuras, todo homem é credor de toda bondade, mas também de toda traição, por suas infâmias do passado ou do futuro. Assim como nos jogos de azar as cifras pares e as cifras ímpares tendem ao equilíbrio, do mesmo modo também se anulam e se corrigem o engenho e a estupidez, e talvez o rústico *Poema do Cid* seja o contrapeso exigido por um único epiteto das *Égolas* ou por uma sentença de Heráclito. [...] Sei de quem praticasse o mal para que nos séculos futuros resultasse o bem, ou tivesse resultado nos já pretéritos... Encarados assim, todos os nossos atos são justos, mas também são indiferentes. *Não há méritos morais ou intelectuais*. Homero compôs a *Odisseia*; postulado um prazo infinito, com infinitas circunstâncias e mudanças, o impossível é não compor, nem uma única vez, a *Odisseia*[21].

---

19 Disponível em https://youtu.be/hhs1z1YLB48?si=uZwhXkoI5v-7wUL9. Acesso em 08/03/2025.

20 JOYCE, James. Ulisses. Tradução de António Houaiss. Difel – Difusão Editorial. 1983. Impresso em Portugal. Segunda Edição.

21 BORGES, Jorge Luís, 1899 – 1986. Conto **"O Imortal"**, que compõe o livro O Aleph (1949) / Jorge Luis Borges; tradução de Davi Arrigucci Jr. – São Paulo: Companhia das Letras, 2008. p. 19-20.

George Steiner nos lembra que mesmo o maior escritor entra na casa de uma linguagem já existente. Seu poder de *criação* é limitado, e somente dentro de balizas muito estreitas pode estabelecer neologismos. Ele está autorizado a insuflar vida nova nas palavras, inclusive a de línguas mortas, mas não constrói sua poesia *do nada*. Em teoria, cada texto literário já está potencialmente concebido na língua[22]. O regozijo intelectual por compor qualquer obra deve ser modesto, mesmo para Homero. Ele foi apenas um homem, provavelmente não o único, que contou uma *narrativa inevitável*.

Além da língua enquanto cultura, o artista "sofre" a inevitável *influência* da tradição. Seu trabalho é um permanente diálogo com os autores que o antecede, tanto no *continum* temporal, como no imaginário coletivo, sempre inescapável. A obra nunca é *ex nihilo*, mas quando é efetivamente grandiosa não se limita a ser uma súmula mimética de outras obras e autores. A assimilação do que veio antes é um processo criativo, dinâmico, e que exige sensibilidade e intelecção. Se for exitoso, será capaz acrescentar novas camadas ao real[23].

Essa tradição, que pode ser compreendida como verdadeira angústia, *sempre ocorre entre poemas, jamais entre pessoas*, conforme destacou Harold Bloom. A percepção da influência no âmbito da consciência de determinado autor se dará em função do seu temperamento e circunstâncias pessoais, o que poderá não ocorrer. Mas para a interpretação, só o que importa é o "*relacionamento revisionário entre poemas conforme ele se manifesta em seus tropos, imagens, dicção, sintaxe, gramática, métrica e postura poética*"[24]. É a nível da obra, portanto, que o diálogo artístico ocorre, ainda que não desejado ou planejado pelo seu autor. Há, aqui, algo de objetivo, interpessoal.

Ao realizar um estudo anatômico acerca da influência em literatura, Bloom esclarece que esta se verifica em todas as artes e ciências, inclusive no direito:

> [...] O problema da influência está sempre ativo em todas as artes e ciências, *assim como no direito*, na política, na cultura popular, na mídia, e na educação. Este livro já será longo o suficiente sem tratar das artes não literárias, mesmo que eu fosse mais versado em música, dança e artes visuais do que sou. Obcecado pela literatura imaginativa, confio em meus instintos a seu respeito, mas sei pouco do direito ou da esfera pública[25].

---

22 STEINER, George. **Aqueles que queimam livros**. 2003. Editora Âyiné. 1ª edição, 2017. 2ª edição, 2020. Tradução: Pedro Fonseca. Edição Kindle, p. 8 a 10, posição 97 a 105.

23 MOEAES, Fabrício Tavares de. **Kafka, o cabalista herético**. Letras em Revista (ISSN 2318-1788), Teresina, V. 07, n. 01, jan./jun. 2016. p. 112 – 113.

24 BLOOM, Harold. **A anatomia da influência**: Literatura como modo de vida / Harold Bloom; tradução de Ivo Korytowski, Renata Telles. – 1ª ed. – Rio de Janeiro: Objetiva, 2013. p. 19.

25 BLOOM, Harold. *Idem*. p. 18.

A *prudência* jurídica, se deseja servir como sabedoria aplicada às deliberações práticas a respeito do que é bom e mal, como *poeticamente* expõe Eros, precisa realizar a sua própria anatomia da influência.

Na obra "O Processo", Kafka narra a história de K., que de repente se vê processado por um crime desconhecido, e julgado por um tribunal que jamais é visto, mas cuja presença mística é severamente sentida. Em um determinado trecho, ao tratar dos funcionários do tribunal, é relatada a limitação desses operadores, que somente são capazes de tratar casos *comuns* e *medianos*, aqui compreendidos no sentido estatístico, de repetibilidade, e não de complexidade. Para os casos simples ou sofisticados, nada podem fazer. O fato de as causas não estarem abarcadas pela mediana estabelecida pela Lei os paralisa. Esta situação é o resultado da excessiva abstratização do direito e do distanciamento crescente da disciplina em relação às questões humanas. A tradução da obra para o português foi especialmente bem-sucedida ao empregar o termo "manietados", para se referir ao efeito escravizador que que a Lei exerce sobre os funcionários do tribunal. Eles não pensam o direito e o justo; apenas executam. Essa *mecanicidade* serve para desvelar a faceta alienadora do direito produzido pelo Estado burguês:

> [...] Falta aos funcionários a *conexão com a população*; para os processos comuns e medianos ele estão bem aparelhados, e um processo desses rola por si só em seus trilho e apenas precisa de um impulso aqui e ali; já em relação aos casos mais simples, bem como em relação aos especialmente difíceis, eles muitas vezes de mostram *desnorteados*, não têm, porque *estão continuamente, dia e noite, manietados em sua lei, o senso acertado para relações humanas, e disso eles sentem muita falta em tais casos*. Então vão ao advogado buscando conselho, e atrás deles um contínuo carrega os autos, que de resto são tão secretos[26].

O sucesso do positivismo jurídico talvez seja o responsável pela perda do interesse de muitos pesquisadores do direito na análise da tradição. Se tudo é estabelecido pela legislação, basta concentrar os esforços neste elemento. Décadas de estudos doutrinários poderiam ser "destruídos", em razão da revogação de um código, e promulgação de um novo. Esta obsessão pelo que está posto, pode ser a causa do esvaziamento da tentativa de estabelecer relações com o que passou. O resultado, além da alienação no direito, é a perda da sabedoria prática acumulada ao longo de séculos.

Conforme defendia Catão, censor romano, a superioridade política e jurídica de Roma – especialmente em relação à Grécia – residiria no fato de ter sido construída não pelo capricho de um homem, mas pelo trabalho de

[26] KAFKA, Franz. 1883 – 1924**. O processo** / Franz Kafka; organização e tradução, prefácio e notas de Marcelo Backes. – Porto Alegre, RS: L&PM, 2019. p. 142.

vários. O direito romano não foi fundado por um indivíduo ou órgão particular, mas foi o resultado de séculos e gerações. Minos em Creta, ou Licurgo em Esparta, não são capazes para determinar, sozinhos, o que é bom e justo para todos. Somente uma entidade viva, em constante construção, e que é repositório de um grande acervo cultural, pode apresentar respostas satisfatórias às questões sociais. Este seria o direito da república romana[27].

O objetivo deste tópico é confrontar a teoria de Marco Aurélio Greco sobre o planejamento tributário com a *tradição* sobre o tema, a partir de autores anteriores e contemporâneos. Este cotejo não será realizado a partir da doutrina reconhecida como formalista, em que o contraste em relação à produção de Greco é evidente. A análise ocorrerá a partir da doutrina que não compreende a tributação *exclusivamente* como uma intromissão necessariamente indevida do Estado na propriedade privada.

Com relação à rica bibliografia de Marco Aurélio Greco, será analisada, principalmente, sua obra "Planejamento Tributário (4ª edição). Ela sumariza os posicionamentos principais do autor sobre os limites da liberdade dos particulares no que se refere à evitabilidade do pagamento de tributos. É bastante conhecida a divisão do planejamento tributário em três fases proposta no referido trabalho. A primeira, que corresponde a comentários acerca do período formalista da doutrina e jurisprudência brasileiras, não será estudada neste artigo. O foco será destinado à segunda e terceira fases, etapas em que o autor dedica e desenvolve amplamente suas concepções acerca do planejamento tributário, e que são comumente criticadas por parcela da doutrina.

2.1. Análise da segunda fase do debate: liberdade, salvo patologias – a figura do abuso

Marco Aurélio Greco inicia o capítulo com uma provocação: se na primeira fase o planejamento tributário a simulação corresponde à patologia que contaminaria o negócio jurídico realizado, por qual motivo as demais patologias reconhecidas pelo direito não tornariam inoponível determinada operação perante o fisco?

A partir desse questionamento, o autor inicia a análise das demais patologias, com o objetivo de apresentar os seus perfis e consequências no direito tributário. Para o presente estudo, interessa a definição ampla de *abuso* apresentada por Marco Aurélio Greco. De acordo com o autor, esta patologia pode existir em relação a direitos, poderes e liberdades. O abuso de direito corresponde a ilícito, nos termos do código civil vigente, e está limitado às hipóteses expressamente estabelecidas por este diploma normativo. O abuso de poder

27 LEONI, Bruno. ***La libertad y la ley***. ElCato.org y Liberty Fund, Inc. p. 72.

acarretaria a nulidade do ato, inclusive quando praticado por autoridade pública. Já o abuso de liberdade pode apresentar diversas consequências, mas o que realmente interessa ao autor é a sua ineficácia perante terceiros[28].

Todas essas espécies do gênero *abuso* correspondem a limites do exercício de *situações jurídicas subjetivas*. São casos em que a conduta individual de um sujeito pode ser considerada ilegal por violar direitos de outrem (abuso de direito), ou simplesmente serem rejeitados, considerados ineficazes perante terceiros (abuso de formas, estruturas negociais, de poderes ou liberdades individuais)[29].

Apesar de boa parte das espécies mencionadas não caracterizar ato ilícito – só o abuso de direito o é – a análise se justifica, porque representam uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes. Sua prática corresponde a uma "distorção funcional, por implicar inibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese sem uma razão suficiente que a justifique".

O autor parte das definições de abuso estabelecidas pelo direito civil, matriz dos conceitos e princípios de teoria geral do direito e, por consequência, dos demais ramos didaticamente autônomos. Seu interesse é, sobretudo, na fixação do *perfil geral do abuso*, sem preocupação imediata com as situações em que será considerado um ilícito. O recorte é pertinente, já que bastará a sua caracterização para que o fisco esteja autorizado a desconsiderar, para fins tributários, eventuais negócios jurídicos realizados pelos particulares, ainda que não seja aplicada qualquer sanção penal[30].

Para Marco Aurélio Greco, com base na doutrina civilista, a restrição ao abuso consiste em um limite funcional do direito. Restringi-lo seria impedir a alteração da *função objetiva* do ato, realizada pelo poder de autonomia individual. Toda situação jurídica subjetiva precisaria ser exercida em conformidade com o seu destino social.

Especificamente com relação ao abuso no direito tributário, Sergio André Rocha percebeu que Marco Aurélio Greco realiza uma divisão entre *aspectos objetivos*, relacionados à distorção do perfil do instituto de direito privado; e *aspectos subjetivos*, voltados à análise "das razões, dos motivos, que levaram à prática do ato ou negócio jurídico"[31]. Esses aspectos são indissociáveis e precisam ser analisados conjuntamente para compreensão adequada da proposta teórica de Marco Aurélio Greco.

Como antecipado acima, o *aspecto objetivo* do abuso no direito tributário ocorre por meio de operações que distorcem o perfil objetivo ou extrapola os limites estabelecidos para o negócio jurídico declarado. A eficácia do princípio

---

28 GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento tributário**, 4ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 210.

29 GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento tributário**, 4ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 211.

30 GRECO, Marco Aurelio. *Idem*, p. 212.

31 ROCHA, Sergio André. **Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. São Paulo: Lumen Juris. 2019, p. 81.

da capacidade contributiva impediria meios artificiosos ocultarem a manifestação de riqueza estabelecida pela lei, de modo a impedir que seja capturada pelo tributo. O referido princípio não nortearia apenas a produção legislativa, mas também a sua interpretação e aplicação[32].

A lei tributária elege, como *pressuposto de incidência*, uma realidade econômica representativa de renda do particular (seja na modalidade auferida, poupada ou consumida). Só haverá isonomia se todos que manifestem a mesma aptidão econômica suportem idêntica carga fiscal. É por isso que Marco Aurélio Greco recusa a interpretação econômica, mas ressalta ser indispensável a "consideração econômica", que permitirá a reclassificação de negócios privados quando caracterizado o ato abusivo:

> Sublinhe-se, a bem da clareza, que não estou sustentando a utilização da chamada "interpretação econômica" na aplicação das leis fiscais; está não é aplicável e os tipos tributários devem ser interpretados juridicamente e não pelo seu significado econômico (embora a "consideração econômica" seja indispensável). [...][33] Porém, a atitude do Fisco no sentido de desqualificar e requalificar os negócios privados somente poderá ocorrer se puder demonstrar de forma inequívoca que o ato foi abusivo por ter sido distorcido seu perfil objetivo ou extrapolado os seus limites [...] A eficácia do princípio da capacidade contributiva está em assegurar que todas as manifestações daquela aptidão sejam efetivamente atingidas pelo tributo. Portanto, o princípio norteia não apenas a produção, mas também a interpretação e a aplicação da lei tributária. [...] Na medida em que a lei qualificou determinada manifestação de capacidade contributiva como pressuposto de incidência de um tributo, só haverá isonomia tributária se todos aqueles que se encontrem na mesma condição tiverem de suportar a mesma carga fiscal. Se, apesar de existirem idênticas manifestações de capacidade contributiva, um contribuinte puder se furtar ao imposto (ainda que licitamente), esta atitude estará comprometendo a igualdade, que tem dignidade e relevância até mesmo maiores que a proteção à propriedade (CF, artigo 5°). Assim, inibir a eficácia da norma tributária significa frustrar sua imperatividade e inibir a plenitude do princípio da capacidade contributiva e da isonomia. [...] Ou seja, o que se discute sob este rótulo é a possibilidade de serem identificadas situações concretas em que os atos realizados pelos particulares, embora juridicamente válidos, não serão oponíveis ao Fisco, quando forem fruto de uma conduta abusiva que, por isso, comprometerá a eficácia do princípio da capacidade contributiva e da isonomia fiscal. Aqui não se está falando da figura prevista no art. 123 do CTN, nem do artigo 187 do Código Civil, mas sim da possibilidade de atos privativos não serem admitidos pelo Fisco quando implicarem deslocamento do foco visado pela lei ao qualificar a manifestação de capacidade contributiva[34].

---

32 GRECO, Marco Aurelio. *Idem*, p. 218 – 220.

33 KAFKA, Franz. 1883 – 1924**. O processo** / Franz Kafka; organização e tradução, prefácio e notas de Marcelo Backes. – Porto Alegre, RS: L&PM, 2019. p. 142.

34 GRECO, Marco Aurelio. *Ibidem*, p. 215 - 219.

A tese defendida pelo autor já foi amplamente debatida no âmbito da doutrina fiscal. O cerne de suas proposições está na defesa da autonomia do direito tributário em relação ao direito privado. De acordo com Greco, a declaração da realização de um negócio jurídico distinto do previsto em seu enunciado não é suficiente para frustrar a incidência da norma tributária. O *pressuposto de fato* não seria o negócio jurídico em si, mas a capacidade contributiva que este geralmente revela.

Albert Hensel, em estudo pioneiro baseado na primeira codificação da disciplina, a ordenação tributária do Reich (*reichsabgabenordnung* - AO), já conhecia esse debate e se posicionava favoravelmente à autonomia do direito tributário. Ele reconhecia a necessidade de ser superada a *forma* estabelecida pelo direito privado, quando utilizada para ocultar uma relação econômica que seria regularmente alcançada pelo imposto. Para Hensel, não parecia correto o raciocínio de que a maior parte dos conceitos jurídicos teriam apenas um único significado para todos os ramos didaticamente autônomos. Os termos oriundos do direito civil, tais como sucessão, transferência de propriedade e doação, apenas seriam relevantes para a tributação na medida em que revelam êxitos econômicos, e não meras formas de negócios jurídicos. A legislação tributária estaria interessada exclusivamente no enriquecimento do herdeiro ou donatário, no aumento da sua capacidade contributiva[35]. Se esta existe, deve ser tributada, ainda que declarada a realização de negócio privado distinto do estabelecido pela hipótese de incidência.

Dino Jarach, autor italiano influenciado pela doutrina tudesca, foi bastante didático acerca das diferenças entre as funções de certos termos no direito tributário e direito privado. No Direito Privado uma relação jurídica tem como pressuposto um negócio, e há o reconhecimento de que a manifestação de vontade das partes é fonte da própria relação jurídica. Os efeitos atribuídos pela lei apenas atendem aos objetivos desejados pelos indivíduos na celebração do acordo. No direito tributário, por outro lado, os efeitos nunca poderão decorrer da manifestação de vontade das partes[36]. Isto levaria à possibilidade de os destinatários da norma fiscal decidirem quando pagariam os seus tributos, à própria extinção do seu caráter compulsório, e a perda, pela lei, do seu status de fonte exclusiva da relação tributária (vide artigo 3º do Código Tributário Nacional).

A doutrina da consideração econômica, expressamente mencionada por Greco, não desconhece o fato de que há muitos impostos, cuja hipótese de

---

35 HENSEL, Albert. ***Derecho Tributario***. *Ediciones Olejnik. Traducción de los* Drs. Leandro Stok y Francisco M.B. Cejas, 2023, p. 67 - 69.

36 JARACH, Dino. ***El Hecho Imponible*** – *Teoria General del derecho tributário sustantivo.* 3ª ed. Abeledo-Perrot, p. 76-77.

incidência faz referência a uma relação jurídica de direito privado (compra e venda, doação, propriedade, permuta etc.). Contudo, o fundamental para o surgimento da obrigação tributária não é a ocorrência desses institutos, mas sim a relação econômica a eles subjacente. O pressuposto de todos os impostos, inclusive os que se referem a atos ou negócios jurídicos de direito civil, é o signo presuntivo de riqueza que ele cria e que permite pôr em evidência a capacidade contributiva do indivíduo[37].

Em Marco Aurélio Greco, o abuso ocorre quando, no âmbito da liberdade negocial, os particulares realizam negócios jurídicos artificiais para obter vantagem tributária, seja pelo não pagamento, redução ou diferimento do imposto. Esta operação não será, todavia, oponível ao fisco. A lei tributária apenas menciona o negócio jurídico por praticidade e economia. A referência ao contrato de doação é suficiente, na maioria das vezes, para representar o aumento de riqueza do donatário. Basta, portando, indicá-lo na hipótese de incidência. Mas a celebração de um contrato de compra e venda por valor irrisório e entre partes relacionadas não será capaz de afastar a incidência do imposto sobre doações. A capacidade contributiva buscada pela regra tributária continuará presente para o suposto comprador, e isto é suficiente para cobrança do tributo.

A relação econômica, da qual resulta a capacidade contributiva, muitas vezes é criada pelas figuras originadas do direito privado. E elas permanecerão válidas para o direito tributário enquanto compatíveis com a realidade factual subjacente. Somente quando ocorrer distinção entre a classificação de direito civil atribuída pelas partes (*intentio juris*) e os fatos efetivamente ocorridos (*intentio facti*) é que deverá ocorrer o descasamento desses ramos jurídicos[38].

A tese defendida por Marco Aurélio Greco, ainda que ele não indique expressamente, consiste na aplicação da interpretação teleológica no direito tributário. O que interessa é que a norma seja "interpretada funcionalmente", como destacou Amílcar de Araújo Falcão, com a atribuição de relevância à consistência econômica do fato gerador. Este estabelece um estado de normalidade de meios destinados ao atingimento de certos fins e exige, do tributo, o atendimento de finalidades[39].

Falcão reconhece que a consideração econômica gerou excessos na incipiente jurisprudência da Corte Financeira do *Reich*, que proferiu decisões problemáticas, ao ponto de autorizar o intérprete da legislação tributária superar a norma legal, para atribuir sentido que corrigisse eventuais violações aos

---

37 JARACH, Dino. *Idem*, p. 118-119.

38 JARACH, Dino. *Ibidem*, p. 157-158.

39 FALCÃO, Amílcar de A. **Interpretação e integração da lei tributária**. Revista De Direito Administrativo, 40, 1955, p. 30 – 31.

ditames da "justiça". Mas os exageros foram atenuados ao longo do tempo, e nenhuma doutrina séria atual defende a possibilidade de serem extrapolados os limites estabelecidos pela moldura da norma tributária. Espera-se que o aplicador da regra tributária "quando fôr o caso, dê à lei a inteligência que melhor se compatibilize com aquela regra. Não há nisso nenhuma violência contra a norma legal, mas, diversamente, assim se obtém a atuação do seu comando, em tôda a plenitude"[40].

Mais recentemente, Ana Paula Dourado esclareceu que os abusos cometidos pelo fisco e jurisprudência devem ser considerados como elementos superados. A compreensão correta do significado da *finalidade* das normas fiscais está relacionada ao objeto e ao sujeito da tributação: seu objetivo é definir o *que* e *quem* a norma pretende alcançar[41].

A doutrina de Marco Aurélio Greco, ao propagar que a interpretação viabilize o alcance de toda a manifestação de capacidade contributiva prevista na lei tributária, não rompe com a legalidade. Pelo contrário, concretiza-a, ao permitir sua aplicação coerente com as finalidades para as quais foi editada. E neste ponto está muito bem acompanhado pela tradição da doutrina tributária, sobretudo a de cunho não formalista.

Com relação aos *aspectos subjetivos*, Greco defende a relevância dos motivos na análise dos planejamentos tributários. O objetivo deste artigo é verificar a função exercida pelas razões subjetivas dos particulares na análise das operações realizadas com o objetivo de economizar tributos. Três são as principais possibilidades: (i) a ausência de motivo não tributário é hipótese suficiente para desconsiderar o negócio jurídico, e rejeitar sua oposição ao fisco; (ii) a ausência de motivos não tributários é indício de distorção do perfil objetivo do negócio jurídico realizado, e serve para a caracterização do abuso; ou (iii) a verificação de motivos não tributários afastam eventual artificialidade, na medida em que sua existência denota que as ações realizadas cumpriram as funções para as quais existem.

Esse ponto tem suscitado interpretações conflitantes. O autor entende que o fisco está autorizado a desqualificar negócios jurídicos abusivos, desde que se desincumba do ônus probatório que pesa sobre a sua atividade fiscalizatória. A conduta abusiva ocorreria quando distorcido o perfil objetivo do negócio ou extrapolados os seus limites (aspecto objetivo já analisado)[42].

O autor novamente defende o direito dos contribuintes de se organizarem da forma mais benéfica aos seus interesses, desde que não seja abusiva, o

---

40 Falcão, *Idem*, p. 33.

41 DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal**: Lições. Grupo Almedina. Edição Kindle, posição 6344.

42 GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento tributário**, 4ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 215 – 219.

que ocorreria na hipótese de serem realizados com a única ou preponderante finalidade de obter um menor pagamento de tributos:

> Sustento acima que toda pessoa tem a liberdade de dispor de sua vida como melhor lhe aprouver, porém, no exercício dessa liberdade não poderá fazê-lo de maneira abusiva, *buscando como única ou preponderante finalidade de obter um menor pagamento de tributos*[43]. (Grifou-se).

Greco parece, em um primeiro momento, vincular a existência de artificialidade à ausência de razões não tributárias. A inexistência da prevalência das razões fiscais seria o próprio pressuposto para caracterização da abusividade. Haveria, portanto, maior proximidade com a possibilidade (ii), mencionada acima, ideia que poderia ser reforçada pelo trecho abaixo:

> *A auto-organização com finalidade predominantemente de pagar menos imposto configura conduta abusiva* (abuso que não é, necessariamente, um abuso de direito, mas sim de outro tipo). Como tal, o Fisco, desde que prove tratar0se de operação com esta razão principal, pode recusar-se a aceitar seus efeitos no âmbito tributário, tratando a situação concreta, para estes fins, de modo a neutralizar os feitos fiscais do excesso abusivo ou, reconhecendo tratar-se de hipótese contemplada pela norma contornada (na hipótese de fraude à lei tributária), submetendo o caso à incidência desta[44]. (os grifos são nossos).

Se a ausência de razões extra tributárias é suficiente para caracterizar o abuso, então uma operação não artificial, no sentido de ser realizada de acordo com a causa jurídica do instituto de direito privado eleito, poderia ser desconsiderado pelo fisco, caso este comprovasse que a única ou preponderante razão foi fiscal. Estreita-se consideravelmente o espaço de liberdade do contribuinte, com o aumento da relevância exclusiva para a análise das questões subjetivas. A consequência seria uma redução da confiabilidade do direito em prejuízo à segurança jurídica[45].

---

43 GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento tributário**, 4ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 215 – 219.

44 GRECO, Marco Aurelio. *Idem*, p. 235 – 236.

45 A segurança jurídica, conforme adverte Humberto Ávila, não pressupõe imutabilidade do ordenamento jurídico. A proteção da confiança dos jurisdicionados é garantida quando as mudanças ocorrem, mas são preservadas as expectativas legítimas das partes envolvidas, decorrentes de situações subjetivas já concretizadas. Para este autor, o mais adequado é o termo "confiabilidade", capaz de garantir uma "estabilidade na mudança", por meio de regras de transição e de cláusulas de equidade. Admite-se a transformação do direito, desde que realizada a partir de critérios racionais sem transformações abruptas ou violentas. Este mínimo de calculabilidade do jurisdicionado – para continuar a utilização dos termos empregados por Ávila – é exterminada na análise de planejamentos tributários exclusivamente a partir da existência, ou não, de razões extra tributárias. *Vide*: ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica** / Humberto Ávila. – 4. ed., rev., atual. e ampl. – São Paulo: Malheiros, 2016. p. 142 – 143.

Mas uma leitura atenta do restante da obra dele direciona a interpretação do leitor para a possibilidade (iii), também mencionada acima. Na verdade, a verificação da existência de razões não tributárias entra em uma etapa posterior à constatação da artificialidade, como elemento capaz de afastá-lo. Veja-se o parágrafo abaixo:

> No entanto, os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real e predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo; neste caso, o Fisco a eles pode se opor, desqualificando-os fiscalmente para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato. *Ou seja, apenas se o objetivo predominante for a redução da carga tributária, ter-se-á um caso de abusividade geradora de ineficácia perante o fisco*[46]. (os grifos são nossos).

Especial atenção deve ser destinada à parte final, destacada. O objetivo predominante fiscal é o teste final. Se não estiverem presentes elementos justificadores, não será possível admitir a estrutura atípica empreendida pelo contribuinte.

Para Greco, a utilização de estruturas poucos usuais e aparentemente artificiais não é suficiente para macular o negócio jurídico sob a perspectiva tributária. A existência de razões outras que não a tributária *justificaria* a utilização do negócio jurídico heterodoxo. Não poderia haver abuso, pois, neste caso, a auto-organização terá sido empreendida de modo adequado à sua finalidade. Isto é fundamental. É uma espécie de impossibilidade ou impertinência de se agir de maneira diversa, que afasta definitivamente a ideia de abuso. Sob essa perspectiva, a análise das razões subjetivas surge como elemento muito mais favorável aos particulares, pois representa uma possibilidade de se manterem as estruturas potencialmente ilegítimas:

> Porém, o que disse acima é que esta reorganização deve ter uma causa real, uma razão de ser, um motivo que não seja **predominantemente** fiscal. Sublinhei o termo "predominantemente", pois este é o conceito chave. Se uma determinada operação ou negócio provado tiver por efeito reduzir carga tributária, mas e apoia num motivo empresarial, o "**direito**" (liberdade) de auto-organização terá sido adequadamente utilizado. Não haverá abuso! O fisco nada poderá objetar[47]. (os grifos são do original).

A ideia central dele é exposta através de um exemplo. Em determinada época, a legislação do imposto de renda autoriza, na hipótese de incorporação,

---

46 GRECO, Marco Aurelio. *Idem*, p. 221.

47 GRECO, Marco Aurelio. *Ibidem*, p. 221.

a absorção dos prejuízos da incorporadora pelos resultados globais da incorporada, ainda que houvesse alteração de objeto social e mudança de controle. Diante dessa previsão normativa, uma empresa lucrativa é, em determinado exercício, incorporada por pessoa jurídica detentora de prejuízos fiscais. A operação ocorre de forma lícita, e permite a compensação dos saldos negativos com os lucros da sociedade lucrativa (incorporada).

Nos três exercícios subsequentes, operações de incorporações idênticas são realizadas, uma em cada ano, com a aplicação da autorização de utilização de prejuízos fiscais estabelecida pela legislação. No quinto ano, a legislação é modificada, e passa a vedar a compensação, na hipótese de alteração do controle e objeto social. Nenhuma incorporação é realizada após a mudança[48].

Diante do caso hipotético, o autor recusa a existência de simulação, enquanto vício de vontade. As partes efetivamente desejaram realizar incorporações, e fizeram exatamente como determina a legislação societária. O perfil da conduta abusiva estaria presente. O excesso nas reorganizações societárias indica a possibilidade de existir artificialidade nas operações. O perfil objetivo da incorporação visa a que pessoas jurídicas reúnam seus patrimônios e atividades, com o objetivo de reduzir custos, ampliar mercado ou outras razões comerciais. Mas sua reiteração pode indicar incompatibilidade com a realidade, sobretudo quando se verifica que a incorporadora serviu como uma mera "caixa", sem qualquer função jurídica que não o benefício tributário obtido:

> A hipótese de abuso que tem operacionalidade e é útil para explicar e resolver os casos concretos é a segunda, consistente na distorção do perfil objetivo do instituto. Ou seja, o instituto da incorporação existe para que duas pessoas jurídicas reúnam seus patrimônios e atividades econômicas para reduzir custos, otimizar desempenho e assim por diante. Incorporar uma vez justifica-se à luz do perfil objetivo da figura. *Mas o instrumento da incorporação começa a ficar incompatível com a realidade* se é sucessivamente utilizado e a realidade mostra que a pessoa jurídica surgiu como incorporadora não trazia nenhum empreendimento subjacente *sendo mera casca que se tornou interessante porque tinha o prejuízo fiscal*[49]. (os grifos são nossos).

Apesar dos indícios de artificialidade, Marco Aurélio Greco não admite a possibilidade de serem suficientes para caracterizar a conduta abusiva. Ultrapassada a identificação do suposto excesso, o aplicador deve verificar se há razões negociais suficientes para justificar os negócios jurídicos declarados. A análise dos fatos é somente a *primeira metade*. Necessário percorrer o restante do procedimento, que consiste na verificação de razões justificadoras:

---

48 GRECO, Marco Aurelio. *Idem*, p. 237 – 238.

49 GRECO, Marco Aurelio. *Ibidem*, p. 240 – 241.

> Vamos voltar ao exemplo das quatro incorporações porque é interessante. Bastaria haver quatro incorporações para que pudéssemos concluir que foram operações realizadas abusivamente? Penso que está é a metade da história. A primeira metade é demonstrar que houve excesso em **alguma dimensão**, mas e se naquela terceira incorporação perguntássemos para o contribuinte: por que você fez a primeira incorporação? E ele respondesse que fez porque precisava fundir dois estabelecimentos que eram concorrentes para ganhar escala na produção. E porque fez a segunda incorporação? Era uma empresa estrangeira que queria investir no País e o contribuinte tinha uma dívida de modo que conseguiu quitá-la e, portanto, obteve um ganho financeiro que dava mais liquidez para o negócio. E porque fez a terceira? Ou seja, se fossemos perguntando e a cada pergunta que fosse feita ele apresentasse uma justificativa plausível e razoável, posso dizer que houve abuso? Penso que não [50]. (Grifos do original).

O abuso e a artificialidade pressupõem uma incompatibilidade entre a causa jurídica do negócio e ação prática efetivamente realizada pelo particular[51]. Desde que demonstrados de forma argumentada e provada – Marco Aurélio exige que os motivos sejam efetivamente demonstrados, a partir de razões consistentes (estes podem ser subjetivos, mas não sua exteriorização) – não haverá distorção do perfil objetivo do negócio jurídico de direito privado.

A divisão da análise do abuso em duas etapas possui consequências práticas relevantes. Se a análise dos motivos corresponde à segunda metade, esta será desnecessária se inexistente a primeira, relativa aos aspectos objetivos. A ausência de indícios de simulação (primeira fase do planejamento tributário) e condutas excessivas/artificiais torna irrelevante a investigação de propósitos outros que não o meramente fiscal. Eventual negócio jurídico real, sem qualquer distorção do perfil objetivo, que implique economia tributária deverá ser considerada válida, ainda que tenha sido realizada com o fim exclusivo de economizar impostos.

A corrente teórica defendida pelo autor possui correspondência prática com a legislação e doutrina tradicional no âmbito do direito tributário[52]. A norma geral antielisiva vigente em Portugal é um exemplo disso. Esta norma exige análise da substância econômica das operações, e impede negócios artificiais destinados a ocultar a manifestação de capacidade contributiva efetivamente presente de produzirem efeitos perante o fisco. A análise dos motivos é expressamente exigida para constatação definitiva da ineficácia das ações realizadas pelo contribuinte, conforme artigo 38 da Lei Geral Tributária portuguesa, parcialmente reproduzido abaixo:

---

50 GRECO, Marco Aurelio. *Ibidem*, p. 243 – 244.

51 Sobre os problemáticos conceitos de artificialidade e abuso no direito tributário comparado, vide: ROSENBLATT, Paulo. **Normas gerais antielisivas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024.

52 Vide: GRECO, Marco Aurélio. **Elisão tributária e seu contexto: precedentes históricos**. Escola de Administração Fazendária, Brasília, 2001, p. 17-25.

> Artigo 38.º
> **Ineficácia de actos e negócios jurídicos**
> 1 - A ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes.
> 2 - As construções ou séries de construções que, *tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável*, sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, são desconsideradas para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas[53]. (os grifos são nossos).

A redação do dispositivo possui algum déficit de clareza, mas não autoriza a interpretação de que a inexistência de finalidades não tributárias é suficiente para caracterização da postura abusiva. Novamente a investigação dos motivos é acessória, e serve de teste final para a constatação da existência de artificialidade. A norma pressupõe a distorção do perfil objetivo do negócio jurídico, ao fazer referência à figura do "abuso de formas ou estruturas não genuínas". Mas a desconsideração do negócio somente ocorrerá caso inexistente razões justificadoras.

Esse é o entendimento de Ana Paula Dourado, que defende que os elementos intencionais devem ser, *necessariamente*, conjugados com a distorção do aspecto objetivo do negócio jurídico (artificialidade). Trata-se de posicionamento bastante semelhante do de Greco, conforme comentário abaixo:

> Por seu turno, os elementos da finalidade ou intenção (<<atos ou negócios essencial ou principalmente dirigidos à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos>>) e o elemento objetivo (meio) (<<a utilização de meios ou esquemas artificiosos ou fraudulentos>>) *estão interligados, no sentido em que os meios ou esquemas utilizados constituem os elementos que concretizam a finalidade*: a finalidade ou intenção da elisão fiscal deve ser averiguada através de elementos objetivos, não relevando a intenção <<subjetiva>>[54]. (os grifos são nossos).

O alinhamento da política tributária e doutrina portuguesa à tese de Marco Aurélio Greco é reforçada quando analisada a antiga redação do mencionado do artigo 38, n° 2, da Lei Geral Tributária. Esse dispositivo previa:

São ineficazes os actos ou negócios jurídicos *quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos*

---

53 Lei Geral Tributária. Disponível em https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/decreto-lei/1998-34438775. Acesso em: 22/03/2025.

54 DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal**: Lições. Grupo Almedina. Edição Kindle, posição 6416.

que seriam devidos em virtude de actos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recai sobre esses fatos. (Grifos apostos).

A redação era bastante ampla, sem qualquer referência ao ato simulado, abusivo ou artificial. O único fator relevante para a ineficácia dos atos era, exclusivamente, o fato de a operação ter sido realizado com propósitos majoritariamente voltados à economia fiscal. Se aplicada sem limitações, qualquer operação válida, sem nenhum excesso, poderia ser questionada pelo fisco.

A exagerada amplitude atraiu diversas críticas da doutrina, o que justificou a alteração do dispositivo, e o estabelecimento da atual redação do artigo 38, anteriormente reproduzida. Para Casalta Nabais, a mudança foi necessária, porque a redação baseada exclusivamente na investigação dos motivos implicaria acabar com qualquer espaço para o planejamento tributário dos contribuintes:

> Uma disposição em relação à qual dissemos não a poder acompanhar, porque uma cláusula com tal amplitude se revelava demasiado aberta, deixando à Administração Fiscal poderes excessivamente amplos. *Podes que, a serem exercidos nesses precisos termos, se arriscariam seriamente a violar a liberdade de disposição económica dos indivíduos e das empresas decorrente do próprio princípio do Estado fiscal* [...]. Com efeito, podendo a Administração Fiscal considerar ineficazes, em sede do direito fiscal que os contribuintes pretendiam ver aplicado, *todos e quaisquer* actos ou negócios jurídicos *realizados pelas empresas com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos, estava aberta a enorme porta por onde certamente podia passar a generalidade dos actos e negócios jurídicos das empresas*. Ora, do princípio do Estado fiscal deriva a liberdade das empresas escolherem as suas formas de atuação menos onerosas possíveis do ponto de vista fiscal. E numa tal liberdade se integram também as possibilidades de praticar actos ou negócios jurídicos com o principal ou mesmo único objetivo de reduzir ou eliminar impostos, *conquanto que esta opção não seja veiculada através da utilização de meios ou instrumentos insólitos ou de todo inadequados ao objetivo ou objetivos económicos pretendidos*[55]. (os grifos são nossos).

A introdução do vínculo indissociável entre aspectos objetivos e subjetivos, na maneira didática explicada por Marco Aurélio Greco, foi a principal alteração realizada na norma geral antielisiva portuguesa.

Outro exemplo paradigmático é a norma geral antielisiva prevista no § 42 do Código tributário alemão (*abgabenordnung*). O conteúdo do dispositivo segue transcrito abaixo, a partir de tradução realizada por Ricardo Lobo Torres[56]:

> 1. (1) A lei tributária não pode ser contornada através do abuso da forma jurídica. (2). Se o fato gerador de uma regra de uma lei tributária específica

[55] NABAIS, Casalta. **Introdução ao Direito Fiscal das Empresas**. 2013. Grupo Almedina.

[56] TORRES, R. L. (2011). **O Princípio da Proporcionalidade e as Normas Antielisivas no Código Tributário da Alemanha**. Revista Direito Tributário Atual, (25), p. 124.

> servir para evitar a elisão, então deverá determinar as consequências jurídicas daquela prescrição. (3) Se não, surgirá a pretensão tributária pelo abuso no sentido do parágrafo 2º, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.
> 2. (1) Há abuso quando for escolhida uma forma jurídica inadequada que resulte, para o contribuinte ou um terceiro, numa vantagem não prevista em lei, em comparação com a forma adequada. (2) *Isto não se aplica se o contribuinte comprovar o fundamento não-tributário da escolha de forma, significativo de acordo com o quadro geral das circunstâncias*[57]. (os grifos são nossos).

Ricardo Lobo Torres considera a tributação um fenômeno essencialmente conflituoso. Se é verdade que o tributo é o preço pela liberdade – em contrapartida ao seu recebimento, o Estado se afasta da economia, que se torna ambiente de atuação principalmente privado –, é também verdade que representa restrição aos direitos dos contribuintes, sobretudo os relacionados à propriedade. Esse conflito entre interesse público e privado deve ser resolvido a partir do princípio da proporcionalidade, que buscará acomodar pretensões legítimas, mas aparentemente contraditórias[58].

Para Ricardo Lobo Torres, o § 42 do Código tributário (*abgabenordnung*) concretiza o princípio da proporcionalidade no direito tributário, a partir dos seus 3 (três) elementos fundamentais: a) adequação; b) necessidade; e c) proporcionalidade em sentido estrito ou ponderação.

A adequação estaria parágrafo 1º, item 3, bem como no parágrafo 2º, item 1. Este subprincípio exige coincidência entre a forma e o conteúdo ou ajustamento entre os conceitos e institutos de Direito Civil e a finalidade econômica dos negócios desenvolvidos pelo particular. A liberdade do contribuinte é o ponto de partida, e deve ser protegida. Não há dever patriótico no pagamento de impostos. Mas a economia fiscal deve ser feita de modo coerente, em observância ao conteúdo econômico dos negócios jurídicos[59].

No que se refere à necessidade, esta assume aspecto especial no tema do abuso de formas jurídicas. O Estado não pode estabelecer normas de imposição com base na necessidade, pois, como visto, a finalidade dessa norma não pode ser o aumento da arrecadação, mas sim alcançar de forma isonômica a capacidade contributiva manifestada pelos particulares. Na elisão, a necessidade surge como sinônimo de pertinência, a fim de demonstrar a ausência de artificialidade. Sua demonstração elimina a suspeita do abuso, pois atesta que a forma pouco usual ou aparentemente desprovida de sentido foi realizada para alcançar razões

---

57 Versão original pode ser consultada em https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html. Acesso em 29/03/2025.

58 TORRES, R. L. (2011). *Idem*, p. 125 – 127.

59 TORRES, R. L. (2011). *Ibidem*, p. 125 – 127.

efetivamente existentes e legítimas. Os comentários de Ricardo Lobo Torres sobre o referido § 42 se assemelham à doutrina de Marco Aurélio Greco:

> características específicas no tema do abuso da forma jurídica. No Direito Tributário, em geral o Estado não pode estabelecer normas jurídicas fundadas na necessidade, pois a regra de incidência dos impostos não é finalística, como a dos incentivos. Já no que concerne à temática da elisão, *a prova pelo contribuinte da necessidade negocial ou econômica na estruturação da atividade empresarial se torna indispensável para que se possa coarctar a suspeita de abuso de forma*, pois o Fisco tem apenas o poder de verificação (*Verifikationverwaltung*), ao contrário do contribuinte, que conduz o procedimento abusivo e elisivo. O art. 42, parágrafo 2º, estampa dois comandos para caracterizar o *Missbrauch*: (a) proíbe que o contribuinte ou terceiro obtenha com a forma inadequada uma vantagem tributária não prevista em lei comparada com a escolha da forma adequada (item 1); e (b) *excepciona o caso em que o contribuinte comprove que a escolha encontrou fundamentos não tributários* (*aussersteuerliche Gründe*) (item 2)[60]. (os grifos são nossos).

A regra do § 42, parágrafo 2º, item 2, representaria, por fim, a proporcionalidade em sentido estrito ou ponderação. A regra exige um sopesamento entre a necessidade negocial e o "quadro geral das circunstâncias". Isto significa que os motivos da operação devem ser aferidos a partir de outros interesses da pessoa jurídica ou física que realiza o planejamento tributário, a fim de checar sua congruência.

A semelhança com a doutrina de Greco é evidente. Conforme demonstrado, Torres propõe solução idêntica à do § 42, parágrafo 2º, item 2. A identificação dos motivos cria uma exceção à regra da artificialidade, e impede a caracterização do abuso inoponível ao fisco Greco não nega, em nenhum momento, o direito do contribuinte ao planejamento tributário. Seu esforço teórico é compatibilizar esta garantia com os demais valores estabelecidos pelo ordenamento jurídico, que exigem limites às operações realizadas pelos particulares. É exatamente a proporcionalidade construída pela doutrina alemã e apresentada por Ricardo Lobo Torres.

Também é preciso destacar que a sua teoria se diferencia da doutrina do propósito negocial, de origem americana. Esta se encontra circunscrita à demonstração de motivos empresariais, diretamente relacionados à atividade geradora de lucro de companhias. Isto se explica em razão da norma analisada que, no caso paradigma (Gregory vs. Helvering), condicionava a economia tributária à existência de efetiva reorganização empresarial[61]. Greco, por outro

---

60 TORRES, R. L. (2011). **O Princípio da Proporcionalidade e as Normas Antielisivas no Código Tributário da Alemanha**. Revista Direito Tributário Atual, (25), p. 125 – 127.

61 Para uma análise mais detalhada do caso, *vide* SANTOS, Ramon Tomazela Santos. **O desvirtuamento da Teoria do Propósito Negocial**: da origem no caso Gregory vs. Helvering até a sua aplicação no Ordenamento Jurídico Brasileiro. Revista Dialética de Direito Tributário n° 243.

lado, entende os motivos aptos ao afastamento do abuso sob uma perspectiva mais ampla, que abarca, também, razões de natureza familiar e de conveniência pessoal:

> Sublinhe-se que o exercício da liberdade deve decorrer de circunstâncias ou eventos ligados à conveniência pessoal, interesse de ordem familiar, a questões de natureza econômica ou ligadas ao desenvolvimento da empresa, ao seu aprimoramento ou à melhoria de sua eficiência etc. sempre que assim for, a situação jurídica subjetiva (de direito, poder, faculdade ou liberdade) estará sendo utilizada na finalidade que lhe é própria e sem qualquer abuso. Portanto, nestes casos, não cabe a desqualificação com a inibição dos efeitos fiscais (sob a alegação de abuso).
> Aqui cumpre fazer um desdobramento dessa ideia, pois quando menciono "motivo extra-tributário" às vezes isto gera confusão em quem lê meus textos. *Não estou dizendo que precisa haver business purpose (conceito que advém da experiência americana e que se vincula à ideia de empreendimento*); não estou dizendo que o único motivo que afasta o abuso é o propósito ligado à atividade econômica desenvolvida ou à sua repercussão no mercado, *estou dizendo que o motivo que agasta o abuso é o extra-tributário, vale dizer, pode ser uma razão familiar, política, de mudança do regime jurídico das importações, de alteração do quadro referencial em que se posicionava a atividade da empresa* etc[62]. (os grifos são nossos).

Não é possível, portanto, afirmar que Marco Aurélio Greco defende a possibilidade de a ausência de motivos não tributários macular, autonomamente, o planejamento tributário. Isto já foi observado por parte da doutrina, como Sergio André Rocha[63] e Ramon Tomazela Santos[64]. Tampouco subsiste a crítica de que o autor importa de maneira pouco refletida construções jurisprudenciais estrangeiras. A análise detida da sua obra revela um posicionamento equilibrado, que preserva o direito dos contribuintes, semelhante ao que fez a melhor doutrina e atividade legislativa no Brasil e no direito comparado.

2.2. Análise da terceira fase do debate: liberdade com capacidade contributiva

Para Marco Aurélio Greco, ainda que a operação realizada pelo contribuinte não seja simulada, tampouco possua qualquer patologia (abuso), ainda

---

62 TORRES, R. L. (2011). **O Princípio da Proporcionalidade e as Normas Antielisivas no Código Tributário da Alemanha**. Revista Direito Tributário Atual, (25), p. 125-127.

63 ROCHA, Sergio André. **Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. Editora Lumen Juris. 2019, p. 81.

64 SANTOS, Ramon Tomazela. **O desvirtuamento da Teoria do Propósito Negocial**: da origem no caso Gregory vs. Helvering até a sua aplicação no Ordenamento Jurídico Brasileiro. Revista Dialética de Direito Tributário n° 243, p. 135.

assim o seu direito à economia de tributos será limitado pela eficácia positiva da capacidade contributiva:

> Na terceira fase, acrescenta-se um outro ingrediente que é o princípio da capacidade contributiva que – por ser um princípio constitucional tributário – acaba por eliminar o predomínio da liberdade, para temperá-la com a solidariedade social inerente à capacidade contributiva.
> Ou seja, *mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade), nem assim o contribuinte pode agir de maneira que bem entender*, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva[65]. (Grifos nossos).

Para a compreensão adequada dessa proposição, é preciso retomar alguns pontos relevantes debatidos na segunda fase.

Como visto, o abuso implica ocultar, de maneira artificiosa, uma realidade econômica que a norma tributária busca alcançar. A discussão de fundo relativa às patologias da segunda fase é permitir a tributação do *fato previsto na hipótese de incidência*, mas que tentou ser contornado pelo particular por meio da distorção do perfil objetivo do negócio jurídico, sem que existisse qualquer motivo justificador da conduta.

É um debate limitado ao campo da interpretação e qualificação dos fatos. O que se busca é garantir que as manifestações de capacidade contributiva desde sempre inseridas na lei não deixem de ser tributadas.

Entendemos que na terceira fase o debate é outro. Ele migra para o campo da integração. Se não há patologia, é porque não houve norma tributária "burlada" pelo particular. Trata-se de uma capacidade contributiva *não prevista pela lei*, mas que Greco defende que seja tributada. O instituto jurídico que viabiliza este procedimento é a *analogia*, ainda que não seja mencionada expressamente na tese do autor.

É sintomático o fato de Sergio André Rocha, ao analisar a terceira fase, traçar um paralelo entre ela e o conceito de *planejamento tributário agressivo* desenvolvido no âmbito do projeto BEPS (*Base erosion and profit shifting*). Apesar das dificuldades para conceituar o termo "agressivo", o autor apresenta as definições construídas pela OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) e doutrina estrangeira. Há razoável consenso que o termo se refere às estruturas legítimas, sem qualquer artificialidade, mas que permitem benefícios inesperados pelo Estado para os contribuintes. O combate à essa espécie de planejamento visaria corrigir essas incongruências involuntárias da legislação. Seu objetivo seria *fechar as lacunas* existentes[66].

---

65 GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento tributário**, 4ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 325.

66 ROCHA, Sergio André. **Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. Editora Lumen Juris. 2019. p. 116 – 118.

É preciso dizer que Marco Aurélio Greco não é claro acerca das situações em que a terceira fase seria plenamente aplicada. Sua apresentação é bastante conceitual, até porque refletem preocupações relacionadas a uma nova realidade tecnológica. "O diálogo com o futuro, imaginado ou temido, condiciona os nossos dias"[67]. Mas há um trecho em que o autor menciona a necessidade de se alcançar *novas* espécies de capacidade contributiva, onde é possível perceber que a sua proposta é viabilizar o alcance de riquezas não previstas expressamente pela norma de competência tributária:

> O segundo é o de que a realidade atual está a demandar a construção de um sexto parâmetro de aferição da capacidade contributiva. De fato, o mundo moderno fez surgir uma série de atividades geradas pela disseminação dos meios eletrônicos *em que a relevância no mercado não se dá mais pela existência de renda auferida, poupada ou consumida*. O mundo informático fez surgir situações em que a relevância dentro do contexto social se dá pela dimensão da repercussão ou significado que algo ou alguém tem dentro da comunidade.
> Sendo assim, e como a capacidade contributiva é critério de rateio do imposto e não fundamento da sua instituição, *precisamos estar preparados para conviver com a possibilidade de virem a ser adotados como critérios de rateio outros que não a renda diretamente mensurável.*
> É o que alerta FRANCO GALLO ao se referir à possibilidade de serem adotados como critério da despesa pública, eventos como o número de "likes", "acessos", "cliques" etc que existem no mundo virtual. Estas novas formas de "capacidade contributiva" estão diante de nossos olhos e estão a merecer um estudo mais aprofundado quanto à sua aptidão para servirem como critério de distribuição da carga tributária num mundo cada vez mais informatizado em que os bens imateriais são em dimensão cada vez maior[68]. (os grifos são nossos).

O ordenamento jurídico tributário tributa muitas manifestações de capacidade contributiva (diversas modalidades de renda auferida, poupada e consumida), mas não todas, evidentemente. Porém, segundo Schoueri, não há na Constituição exigência de que todas as manifestações de riqueza sejam tributadas. A repartição de competências entre os entes da federação não abarca toda a realidade econômica. A escolha dos signos presuntivos de riqueza eleitos pelo constituinte não é exaustiva e ele apresenta exemplo elucidativo: deter propriedade intelectual pode denotar capacidade contributiva. Em certos casos, isso pode significar riqueza maior que uma propriedade imobiliária. Contudo, apenas a última foi contemplada pelo constituinte na repartição de competência. Nesse caso, ainda que, sobre o pretexto de isonomia entre os

---

67 TONELLI, Guido. **Tempo: o sonho de matar Chronos**. Tradução de Federico Carotti. Rio de Janeiro: Zahar, 2023. Edição Kindle, p. 32, posição 335.

68 GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento tributário**, 4ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 361.

sujeitos passivos, não seria possível estender, *por meio da interpretação*, à propriedade intelectual os impostos incidentes sobre a propriedade imobiliária[69].

A única forma de corrigir esta lacuna (é disso que se trata) é através da analogia. Ainda que Greco não a reconheça ou pronuncie, ela é o resultado prático da sua terceira fase do planejamento tributário, seja sob a perspectiva do combate ao planejamento tributário agressivo, como visualizou Sérgio André Rocha, seja sob a pretensão de se alcançar novos fenômenos aptos a funcionarem como critérios para a distribuição da carga tributária, atualmente não previstos nas regras de competência.

Discutir se a proposta de Greco é viável ou pertinente é um debate que permanecerá em aberto e que precisa ser mais bem explorado. Se corretamente entendido como uma doutrina da analogia no direito tributário, a tese consiste em mais uma camada de um antigo debate doutrinário sobre a admissibilidade desse instituto em matéria de impostos[70].

A importância da solidariedade na Constituição de 1988 e sua repercussão no debate sobre o planejamento tributário, nas teses de Marco Aurélio Greco, não rompe com a tradição, mas promove um diálogo direto com os trabalhos que o antecedem, com a cautela de contextualizá-lo à luz do ordenamento jurídico brasileiro e os valores específicos que ele consagra:

> O exame do tema da capacidade contributiva não poderia estar concluído sem que fossem mencionados, ainda que brevemente, dois outros aspectos a ele correlatos. O primeiro é o de que a capacidade contributiva, num Estado de Direito clássico, assume o papel de fundamento da tributação no sentido de a razão determinante da exigência dos impostos ser a sua existência. Porém, *num Estado Democrático de Direito e à luz do artigo 3° da CF/88, o fundamento da tributação passa a ser a solidariedade social, ou seja, cobram-se impostos não porque existe capacidade contributiva, mas porque há uma necessidade que emana da solidariedade social*[71]. (Grifou-se).

Ele se afasta, sim, de posições conservadoras que buscavam criar um modelo direito tributário hermético, dissociado da realidade, baseado em uma inexistente estrita legalidade tributária ou proibição absoluta de analogia em questões tributárias, que não são verificáveis a partir do sistema jurídico brasileiro, nem encontráveis em outros ordenamentos jurídicos[72].

---

69 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

70 TIPKE, K. (1983). **Limites da Integração em Direito Tributário**: Um debate da Associação Alemã de Direito Tributário e seu resultado. *Revista Direito Tributário Atual*, (3), 513–522.

71 GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento tributário**, 4ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 360-361.

72 Para essa posição ainda majoritária da doutrina brasileira, os princípios da "reserva absoluta de lei em sentido formal", "tipicidade fechada" e da proibição de tributar mediante analogia tornariam inconstitucional qualquer combate a operações de planejamento tributário mediante a aplicação de institutos como

Nessa última fase, o que precisaria ser debatido é o elemento requalificador ou reconstrutor, quando o fisco desconsidere operações que visem suprimir, reduzir ou adiar tributos devidos, já que, não raro, a etapa seguinte seja a de requalificar ou de reconstituir a estrutura adotada pelo contribuinte com base em um fato gerador alternativo, aplicando a tributação correspondente. O contrafactual exige a reconstituição do que teria ocorrido ou, na ausência de evidências, do que razoavelmente se esperaria que ocorresse, com base em uma hipótese plausível. A interpretação finalística, isoladamente, não basta para enfrentar a elisão fiscal. Além de atribuir sentido ao texto legal conforme o contexto e a finalidade da norma, ocorre a reconstrução de uma realidade alternativa diante de determinadas situações, com outras possíveis consequências fiscais[73].

De todo modo, Marco Aurélio Greco lançou as bases para que novas discussões e novos pontos fossem apresentados.

3. CONCLUSÕES

A obra de Marco Aurélio Greco deve ser celebrada, pois enfrenta, com coragem, a complexidade do mundo que o direito pretende regular. Sua teoria não considera sistemas fechados, completos e acabados. É uma profunda reflexão acerca da complexidade da realidade, uma tentativa de conciliação entre vetores aparentemente tão conflitantes, uma verdadeira visão que afasta a percepção da mecânica clássica do mundo e abraça os fenômenos quânticos, da física ao direito tributário.

Em seu empreendimento intelectual, Greco não percorreu um caminho solitário, como pode fazer parecer alguns comentários críticos. O estudo detido da sua obra revela, na verdade, um intenso diálogo com a tradição

---

o abuso do direito ou a fraude à lei. Nem mesmo por força de uma emenda constitucional essa forma de combater determinados planejamentos tributários poderia ser adotada no direito brasileiro. Ou seja, uma prática que há décadas se desenvolve na grande maioria dos países de democracia liberal-capitalista somente poderia ser introduzida no Brasil mediante uma ruptura institucional ou um golpe de Estado que instituísse uma nova ordem constitucional em substituição ao atual Estado Democrático de Direito.

Trata-se um formalismo exacerbado e uma visão ultraliberal essa postura que não aceita nem mesmo discutir as bases ou os termos mediante os quais figuras como a fraude à lei e o abuso do direito podem incorporar-se ao direito tributário brasileiro, com o objetivo de impor limites a determinadas operações de planejamento tributário.

Defendem-se ou atacam-se essas figuras a partir de certos valores, e nos parece que por trás dessa postura estão: o tributo visto como uma agressão ou um castigo que se aceita, mas não se justifica; a segurança jurídica como um valor absoluto; a aplicação mecânica e não-valorativa da lei como um mito sagrado; o individualismo e a autonomia da vontade sobrevalorizados e hipertrofiados, como se vivêssemos em pleno século XIX. GODOI, Marciano S. de. "Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito tributário brasileiro e estudos de casos". In: Douglas Yamashita (ed.), Planejamento tributário à luz da jurisprudência, São Paulo: Lex, 2007, p. 243-4

73 ROSENBLATT, Paulo. **Normas gerais antielisivas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024.

não formalista do direito tributário, e uma visão de mundo aberta a novas realidades e à mudança:

> A rigor, segurança e certeza como valores absolutos nunca existiram no mundo, em nada. [...] Tratando-se de segurança e certeza quanto ao futuro, o máximo que podemos ter são condições de previsibilidade. O futuro pode ser objeto de prognósticos e previsões, mas é impossível emitir um juízo de certeza e segurança especialmente na área jurídica. [...]
> Em suma, a certeza e segurança não temos para o futuro por que só podemos fazer previsões; e, para o passado, elas também são relativas porque vão depender dos documentos que tivermos e da interpretação que deles fizermos.
> Isto coloca um tema delicado no que diz respeito ao Direito Tributário, porque todo processo de fiscalização vai se deparar com o passado e com documentos elaborados num momento passado. Daí a questão quanto à interpretação e à qualificação que devemos dar àqueles atos e negócios que já aconteceram[74].

A influência da tradição se revela na obra e a partir dela encontra a sua originalidade: "os livros falam sempre de outros livros e toda história conta uma história já contada", como adverte Eco, em seu romance "*O nome da rosa*"[75].

A grande contribuição de Marco Aurélio Greco é perceber o mundo em mudança, que navega para incertezas e não pode ficar preso a um passado conservador apartado da realidade, e, além disso, que a realidade é complexa, e que só pode ser compreendida em termos de eventos em uma rede de interações. Nesse contexto, é que o planejamento tributário exige a sua consideração a partir de elementos que cotejem a realidade com os valores de legalidade e da capacidade contributiva.

A frase de Isaac Newton — "Se pude enxergar mais longe, foi porque me apoiei em ombros de gigantes" — reflete a ideia de que o avanço do conhecimento não depende apenas do gênio individual - de que Marco Aurélio Greco é certamente um expoente -, mas da capacidade de construir sobre as descobertas e contribuições daqueles que o precederam. O debate sobre o planejamento tributário será sempre um acúmulo de experiências, descobertas e desenvolvimento de novos modelos.

BIBLIOGRAFIA

ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito / Humberto Ávila. - São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica** / Humberto Ávila. - 4. ed., rev., atual. e ampl. - São Paulo: Malheiros, 2016.

---

74 GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento tributário**, 4ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 17-25.

75 ECO, Umberto. **O nome da rosa**. Tradução de Aurora Fornoni Bernardini e Homero Freitas de Andrade. Revisão de tradução de Ivone Benedetti. 17ª edição. Editora Record. 2021. Edição Kindle, p. 654, posição 9670.

BORGES, Jorge Luís. **Poesia**. Tradução de Josely Vianna Baptista. São Paulo: Companhia das Letras, 2009.

BORGES, Jorge Luís, 1899 – 1986. Conto **"O Imortal"**, que compõe o livro O Aleph (1949) / Jorge Luis Borges; tradução de Davi Arrigucci Jr. – São Paulo: Companhia das Letras, 2008.

BLOOM, Harold. **A anatomia da influência**: Literatura como modo de vida / Harold Bloom; tradução de Ivo Korytowski, Renata Telles. – 1ª ed. – Rio de Janeiro: Objetiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal**: Lições. Grupo Almedina. Edição Kindle.

ECO, Umberto. **Obra aberta**: formas e indeterminação nas poéticas contemporâneas. Tradução de Giovanni Cutolo. 10. ed. – São Paulo: Perspectiva, 2015.

ECO, Umberto. **O nome da rosa**. Tradução de Aurora Fornoni Bernardini e Homero Freitas de Andrade. Revisão de tradução de Ivone Benedetti. 17ª edição. Editora Record. 2021. Edição Kindle.

FALCÃO, Amílcar de A. **Interpretação e integração da lei tributária**. Revista De Direito Administrativo, 40, 1955.

GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo de juízes**: a interpretação/aplicação do direito e os princípios. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

GRECO, Marco Aurelio. **Contribuições**: (uma figura "sui generis") / Marco Aurelio Greco. – São Paulo: Dialética, 2000.

GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento tributário**, 4ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

GRECO, Marco Aurélio. **Elisão tributária e seu contexto: precedentes históricos**. Escola de Administração Fazendária, Brasília, 2001.

HENDRIKSEN, Eldon S; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade** / Eldon S. Hendriksen, Michael F. Van Breda; tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. – 1. ed. 14ª. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2018.

HENSEL, Albert. ***Derecho Tributario***. *Ediciones Olejnik. Traducción de los* Drs. Leandro Stok y Francisco M.B. Cejas, 2023.

JARACH, Dino. ***El Hecho Imponible*** – *Teoria General del derecho tributário sustantivo.* 3ª ed. Abeledo-Perrot.

JOYCE, James. Ulisses. Tradução de António Houaiss. Difel – Difusão Editorial. 1983. Impresso em Portugal. Segunda Edição.

KAFKA, Franz. 1883 – 1924**. O processo** / Franz Kafka; organização e tradução, prefácio e notas de Marcelo Backes. – Porto Alegre, RS: L&PM, 2019.

LEONI, Bruno. ***La libertad y la ley***. ElCato.org y Liberty Fund, Inc.

MOEAES, Fabrício Tavares de. **Kafka, o cabalista herético**. Letras em Revista (ISSN 2318-1788), Teresina, V. 07, n. 01, jan./jun. 2016.

NABAIS, Casalta. **Introdução ao Direito Fiscal das Empresas**. 2013. Grupo Almedina.

NEUMANN, F. **A mudança de função da lei no direito da sociedade burguesa**. Tradução de Bianca Tavolari. Revista Brasileira De Estudos Políticos. Belo Horizonte. Jul./dez. 2014.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de renda** (2020) / Ricardo Mariz de Oliveira – São Paulo, SP: IBDT, 2020.

ROCHA, Sergio André. **Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. São Paulo: Lumen Juris. 2019.

ROSENBLATT, Paulo. **Normas gerais antielisivas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024.

ROVELLI, Carlo. **O abismo vertiginoso: um mergulho nas ideias e nos efeitos da física quântica**. Tradução de Silvana Cobucci. Rio de Janeiro: Objetiva, 2021. Edição Kindle.

SANTOS, Ramon Tomazela Santos. **O desvirtuamento da Teoria do Propósito Negocial**: da origem no caso Gregory vs. Helvering até a sua aplicação no Ordenamento Jurídico Brasileiro. Revista Dialética de Direito Tributário n° 243.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

STEINER, George. **Aqueles que queimam livros**. 2003. Editora Âyiné. 1ª edição, 2017. 2ª edição, 2020. Tradução: Pedro Fonseca. Edição Kindle.

TONELLI, Guido. **Tempo: o sonho de matar Chronos**. Tradução de Federico Carotti. Rio de Janeiro: Zahar, 2023. Edição Kindle.

TIPKE, K. (1983). **Limites da Integração em Direito Tributário**: Um debate da Associação Alemã de Direito Tributário e seu resultado. *Revista Direito Tributário Atual*, (3).

TORRES, R. L. (2011). **O Princípio da Proporcionalidade e as Normas Antielisivas no Código Tributário da Alemanha**. Revista Direito Tributário Atual, (25).

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo Dialética, 2001.

Capítulo 25

Anuidades da OAB e a Concepção "Sui Generis" das Contribuições Socais – A Contribuição de Marco Aurelio Greco

Rafael Korff Wagner

1. INTRODUÇÃO

A anuidade cobrada pela Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) tem sido objeto de ampla discussão no campo do Direito Tributário, dada a singularidade institucional da entidade que a arrecada. A OAB ocupa um espaço atípico entre os conselhos profissionais brasileiros, não apenas por sua função constitucional de defesa do Estado Democrático de Direito, mas também por sua autonomia administrativa e financeira. Tal peculiaridade impõe desafios à compreensão de sua natureza jurídica, sobretudo no que tange ao enquadramento das anuidades que exige de seus inscritos.

No contexto normativo brasileiro, as contribuições cobradas por entidades de classe geralmente se inserem no rol de contribuições previstas no art. 149 da Constituição Federal, entretanto, a OAB tem sido frequentemente destacada como uma exceção, o que repercute na forma de cobrança de suas anuidades, na sua fiscalização e no regime jurídico aplicável.

A jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça (STJ), respaldada e diretamente influenciada pela doutrina de Marco Aurélio Greco, já decidiu que a contribuição exigida pela OAB não possui natureza tributária estrita, o que a afastaria da incidência das regras tributárias comuns aplicáveis às demais contribuições profissionais.

A controvérsia reside, essencialmente, na tentativa de enquadrar a anuidade da OAB nas tradicionais categorias do sistema tributário nacional. Seria essa prestação compulsória, uma contribuição de interesse de categoria profissional, nos moldes do art. 149 da Constituição, sujeita ao regime das execuções fiscais e ao controle do Tribunal de Contas da União? Ou, diante da natureza

institucional única da OAB, tratar-se-ia de uma exação de caráter *sui generis*, regida por normas próprias, distinta do regime tributário convencional? Essa é a resposta que buscamos no presente artigo, ancorados na doutrina de Marco Aurélio Greco.

A relevância do tema ultrapassa os limites da teoria tributária, pois envolve diretamente o equilíbrio entre a autonomia institucional das entidades de classe e os mecanismos de controle estatal sobre recursos compulsoriamente arrecadados. A definição da natureza jurídica da anuidade impacta, concretamente, o exercício da advocacia, a liberdade associativa e o funcionamento de uma entidade essencial à administração da justiça, como reconhecido no art. 133 da Constituição. Portanto, trata-se de uma discussão com implicações sociais e jurídicas de grande amplitude.

A metodologia adotada neste estudo é de caráter qualitativo, com abordagem dedutiva, partindo das premissas constitucionais e doutrinárias para alcançar conclusões sobre a configuração jurídica da anuidade da OAB. O método de pesquisa é bibliográfico, baseado fundamentalmente na doutrina de Marco Aurélio Greco, além da análise de decisões paradigmáticas do STJ e do STF que tratam diretamente da questão.

Ao investigar a natureza jurídica dessa exação, este trabalho pretende contribuir para o aprimoramento da compreensão teórica sobre o conceito de contribuição no Direito Brasileiro, oferecendo uma leitura crítica das classificações tributárias tradicionais e propondo uma abordagem que valorize as finalidades institucionais e o regime autônomo da OAB. Ademais, busca esclarecer os fundamentos que justificam a inaplicabilidade do rito das execuções fiscais e da fiscalização externa sobre as contas da Ordem, reforçando os limites constitucionais do poder estatal sobre entidades autônomas.

Nesse sentido, o presente estudo pretende demonstrar que a singularidade da OAB demanda um regime jurídico igualmente singular para as contribuições que lhe são destinadas. Ao reafirmar sua autonomia institucional e financeira, reconhecida tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, defende-se que a anuidade da OAB constitui uma figura jurídica apartada do conceito clássico de tributo, exigindo uma leitura constitucional e sistemática condizente com seu papel no ordenamento jurídico brasileiro.

2. ASPECTOS CONCEITUAIS E JURÍDICOS DAS CONTRIBUIÇÕES NO ORDENAMENTO BRASILEIRO

As contribuições figuram no ordenamento jurídico brasileiro como exações compulsórias vinculadas a uma finalidade específica definida em lei. Em termos gerais, inserem-se no gênero tributário, distinguindo-se dos impostos e das taxas pela destinação particular de sua receita (Machado, 2005). A Cons-

tituição Federal de 1988 disciplinou essas figuras principalmente no art. 149, conferindo à União competência para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais, entre outras, demonstrando seu caráter teleológico e setorial.

A natureza jurídica das contribuições tem sido objeto de debates doutrinários intensos. Diferentemente dos impostos – cuja hipótese de incidência não se liga a uma contraprestação estatal específica – e das taxas – cobradas em razão de um serviço público ou do exercício do poder de polícia –, as contribuições possuem uma finalidade vinculada que as torna peculiares. Autores salientam que essas exações estão atreladas a um objetivo determinado pelo legislador, como financiar a seguridade social ou determinada entidade de classe (Torres, 2007). Por isso, busca-se compreendê-las para além da classificação tradicional dos tributos, explorando sua concepção *sui generis* no sistema tributário, como definido por Marco Aurélio Greco (Greco, 2000).

Greco destaca que a contribuição desafia as categorias tributárias clássicas. Assim, insistir em enquadrá-las rigidamente como impostos ou taxas pode ser metodologicamente inadequado. As contribuições são caracterizadas preponderantemente por sua finalidade institucional, o que lhes confere um regime peculiar. Nesse sentido, "esta obsessão pela busca da natureza das coisas (ou da natureza jurídica dos institutos e categorias do Direito) é um dos ingredientes que complicam o estudo das contribuições, pois diante da dificuldade de compreender seu perfil e funcionamento, parte da doutrina procurou reconduzir as contribuições às categorias conhecidas" (Greco, 2000, p.17). Conforme essa visão, mais relevante que etiquetá-las dentro de um gênero tributário é entender o regime jurídico específico a que se submetem, dado o fim a que se destinam.

Sob outra perspectiva, parcela significativa da doutrina tradicional sempre considerou as contribuições como tributos em sentido estrito, sujeitos às limitações constitucionais tributárias. Roque Carrazza, por exemplo, sustenta que as contribuições previstas no art. 149 da CF/88 estão subordinadas ao regime jurídico tributário, aplicando-se os mesmos princípios de legalidade, anterioridade e isonomia inerentes aos tributos. Carrazza afirma que tais exações "podem revestir a natureza jurídica de imposto ou taxa, conforme as hipóteses de incidência e bases de cálculo que tiverem" (Carrazza, 1997, p. 510), negando-lhes uma categoria autônoma. Em sua opinião, a contribuição seria absorvida pelo sistema tributário clássico, sujeitando-se integralmente às regras dos impostos ou das taxas, conforme o caso.

Outro enfoque é oferecido por Sacha Calmon Navarro Coêlho, que reconhece o caráter tributário das contribuições, mas enfatiza sua destinação predeterminada, pois, inexistindo uma contraprestação estatal direta e individualizada em favor do contribuinte, as contribuições "são impostos, só que

afetados a finalidades específicas" (Coêlho, 2005, p. 79). Em outras palavras, embora dotadas de finalidade especial – por exemplo, financiar a seguridade social ou categorias profissionais –, continuam a ostentar a natureza de imposto do ponto de vista material. Essa interpretação reforça a ideia de que a vinculação da receita a certo objetivo (caráter finalístico) não retira dessas exações a qualidade de tributo, apenas as distingue dos impostos ordinários pela afetação do produto da arrecadação.

Há, também, posicionamentos intermediários na doutrina, como o de Ricardo Lobo Torres, que classificam as contribuições como um *"tertium genus"* de tributo, situado entre os impostos e as taxas. O saudoso doutrinador carioca reconhece traços comuns das contribuições com as demais espécies tributárias, mas defende que elas compõem um gênero autônomo dentro do sistema tributário (Torres, 2007). Essa concepção procura conciliar o fato de as contribuições compartilharem a compulsoriedade e instituição legal típicas dos tributos, ao mesmo tempo em que apresentam características singulares (como a finalidade específica) que impedem seu enquadramento pleno como imposto ou taxa. Assim, a contribuição seria um híbrido: tributo em essência, porém com regime próprio ditado por sua finalidade constitucional.

Do ponto de vista constitucional, a controvérsia também se refletiu na jurisprudência. A princípio, prevaleceu o entendimento de que as contribuições do art. 149 eram, sim, tributos sujeitos às mesmas balizas dos impostos e taxas. O Supremo Tribunal Federal, em julgados logo após a promulgação da CF/88, indicou que as contribuições especiais integram o sistema tributário nacional, devendo observar os princípios gerais tributários e a competência privativa da União para instituí-las (Carrazza, 1997). Inclusive, o art. 149 da CF faz remissão expressa a dispositivos típicos do regime tributário, determinando a aplicação às contribuições de preceitos como os dos arts. 146, III e 150, I e III da Constituição, o que reforçou na época a compreensão de sua natureza tributária, conferindo às contribuições tratamento de exações tributárias finalísticas.

Contudo, autores como Marco Aurélio Greco questionaram essa conclusão, ressaltando que o texto constitucional não incluiu explicitamente as contribuições no elenco das espécies tributárias do art. 145, sinalizando que o constituinte pretendia conferir-lhes disciplina diferenciada. Assim, natureza jurídica e regime jurídico não se confundem: mesmo admitindo que as contribuições atendam à definição genérica de tributo (CTN, art. 3º), isso não implica automaticamente a aplicação de todas as regras tributárias ordinárias a elas. Em outras palavras, o fato de "ser tributo" não elimina as especificidades de seu regime, determinadas pelo fim a que se destinam esses recursos, a essência da figura não pode ser definida apenas por rótulos formais, mas deve considerar a função que desempenha no ordenamento (Greco, 2011).

Dessa forma, a doutrina se polarizou entre uma visão formalista, que insere as contribuições no arcabouço tributário tradicional, e uma visão finalística, que privilegia as peculiaridades teleológicas dessas exações. A primeira corrente preocupa-se em evitar que a vinculação a uma finalidade específica sirva de pretexto para contornar limites constitucionais tributários; já a segunda corrente valoriza a autonomia conceitual das contribuições, dada sua relevância para financiar atividades paraestatais ou de interesse coletivo específico (Torres, 2007). A própria noção de parafiscalidade emerge nesse contexto, designando a capacidade das contribuições de canalizar recursos a entes ou fundos específicos, o que as distingue do caráter não vinculado do imposto.

Em conclusão, os aspectos conceituais e jurídicos das contribuições revelam-se complexos: enquanto parte da doutrina tendem a tratá-las como espécie tributária submetida ao regime geral dos tributos, uma corrente doutrinária representativa – encabeçada por Greco – propõe enxergá-las como figura *sui generis*, cuja compreensão demanda ir além dos esquemas tradicionais de classificação, sendo, esse entendimento, um grande contributo para a formação atual do entendimento da matéria.

Portanto, as contribuições no ordenamento brasileiro compõem um capítulo à parte no Direito Tributário: são prestações compulsórias, instituídas para fins predeterminados, situando-se na interseção entre a necessidade de financiamento de certas atividades estatais (ou de entidades paraestatais) e o dever de obediência às garantias do contribuinte. Essa peculiar condição preparou o terreno para discussões específicas, como a natureza jurídica das anuidades cobradas pelos conselhos profissionais – notadamente a OAB – tema que será explorado a seguir.

3. A NATUREZA JURÍDICA DA ANUIDADE DA OAB À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

A Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) ocupa uma posição singular entre as entidades de fiscalização profissional no Brasil. Embora seja criada por lei e exerça atribuições de interesse público na regulamentação da advocacia, a OAB detém autonomia administrativa e financeira, sendo classificada como uma entidade *sui generis*. Essa particularidade reflete-se na discussão acerca da natureza jurídica da anuidade da OAB – a contribuição compulsória paga pelos advogados inscritos – e em como tal exação se encaixa (ou não) no regime das contribuições tributárias. A pergunta central é se a anuidade cobrada pela OAB configura um tributo (espécie de contribuição de interesse de classe profissional, nos termos do art. 149 da CF/88) ou se teria natureza diversa.

De acordo com Greco (2000, p. 152):

> Os Conselhos Profissionais estão atualmente submetidos a uma disciplina complexa que merece um estudo aprofundado, pois interfere no exame das contribuições por eles cobradas. Quanto à estas últimas, ainda que se entenda que as anuidades cobradas pelos Conselhos estariam abrangidas pela regra do art. 149 da CF/88, nessa disciplina não incluo a Ordem dos Advogados do Brasil, por entender, dentre outras razões, que a OAB tem uma posição diferenciada dentro do Sistema Constitucional (CF - art. 133), além de, em razão de sua autonomia e função, não ser um instrumento de atuação da União.

Para abordar essa questão, é preciso considerar os fundamentos adotados pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em julgados sobre o tema, bem como confrontá-los com os argumentos da doutrina. No início dos anos 2000, havia controvérsia nos tribunais acerca do meio adequado de cobrança judicial das anuidades da OAB. Alguns entendiam que, por se tratar de contribuição compulsória semelhante às demais contribuições profissionais, a cobrança deveria ocorrer via execução fiscal, nos termos da Lei 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais). Esse entendimento chegou a prevalecer em decisões isoladas – como no precedente do Recurso Especial n. 614.678/SC, que aplicara o rito da execução fiscal às execuções propostas pela OAB (STJ, 2004). Contudo, a própria natureza da OAB enquanto entidade ímpar suscitava dúvidas sobre a adequação desse procedimento.

A virada jurisprudencial veio com os Resp 462.823/SC e Resp 771.615/RS, julgados pelo STJ em 2004 e 2006, respectivamente, que consolidaram uma orientação diversa. Nesses precedentes, relatados pela Ministra Eliana Calmon, o STJ analisou a natureza jurídica das anuidades da OAB para definir o rito executivo cabível. O ponto principal era determinar se tais anuidades ostentam natureza tributária, o que as equipararia às contribuições devidas a outros conselhos profissionais, ou se, ao contrário, escapam a essa qualificação em virtude do regime *sui generis* da OAB. Após examinar a legislação aplicável (Estatuto da OAB – Lei 8.906/94) e a doutrina de Marco Aurélio Greco, o STJ concluiu que as anuidades da Ordem não possuem natureza de tributo (STJ, 2006). Consequentemente, a cobrança de dívidas referentes a essas contribuições não poderia seguir o rito executivo fiscal da Lei 6.830/80, próprio para dívidas da Fazenda Pública, devendo ser promovida por meio de execução comum, conforme o Código de Processo Civil.

Os fundamentos adotados pelo STJ para afastar a natureza tributária das anuidades da OAB foram diversos e interligados. Em primeiro lugar, ressaltou-se a autonomia e função da OAB, diferentemente dos demais conselhos profissionais, que se enquadram como autarquias federais, sujeitas ao controle orçamentário estatal, a OAB não integra a Administração Pública direta ou indireta de forma típica. Nos acórdãos, o Tribunal enfatizou que a OAB, por ser uma autarquia especial, não sofre controle estatal quanto às suas finanças (STJ, 2006).

Nesse sentido, os recursos provenientes das anuidades não ingressam nos cofres da União nem compõem orçamento público regido pela Lei nº 4.320/64, ao contrário, tratam-se de receitas destinadas exclusivamente à manutenção das finalidades institucionais da própria OAB. Assim, inexistindo destinação ao erário em sentido estrito, faltaria às anuidades o elemento típico das contribuições tributárias, quais sejam, a arrecadação para fins públicos gerais ou específicos sob supervisão estatal.

Outro aspecto salientado refere-se à definição de "Fazenda Pública" no contexto da Lei de Execução Fiscal, na medida em que o art. 2º da Lei 6.830/80 contempla como executivos fiscais tanto créditos tributários quanto não-tributários das Fazendas Públicas (União, Estados, DF, Municípios e respectivas autarquias). O STJ entendeu que a OAB não se enquadra no conceito de Fazenda Pública para esses fins, justamente por não se subordinar ao típico regime das autarquias comuns. Afirmou-se que a cobrança das anuidades da OAB não está sujeita à Lei 6.830/80, pois não se trata de crédito da Fazenda Pública em sentido próprio, devendo seguir as regras de execução por título extrajudicial no procedimento comum. Esse posicionamento foi, inclusive, sintetizado na ementa do REsp 771.615/RS "As contribuições cobradas pela OAB, como não têm natureza tributária, não seguem o rito estabelecido pela Lei 6.830/80" (STJ, 2006).

A fundamentação jurisprudencial do STJ encontrou respaldo em argumentos doutrinários, principalmente na obra de Marco Aurélio Greco, que já defendia, em sua clássica obra "Contribuições: uma figura 'sui generis'", que a OAB ocupava um patamar diferenciado frente aos demais conselhos, o que repercutia no regime de suas contribuições. O autor reconhecia que, embora as anuidades de conselhos profissionais em geral possam ser entendidas como contribuições de interesse de categoria (nos termos do art. 149, caput, da CF), a Ordem dos Advogados do Brasil constitui exceção.

Nas palavras de Greco (2000, p. 152):

> Quanto a estas últimas [contribuições profissionais], ainda que se entenda que as anuidades cobradas pelos Conselhos estariam abrangidas pela regra do art. 149 da CF/88, nessa disciplina não incluo a Ordem dos Advogados do Brasil, por entender, dentre outras razões, que a OAB tem uma posição diferenciada dentro do Sistema Constitucional (CF, art. 133), além de, em razão de sua autonomia e função, não ser um instrumento de atuação da União.

Nesse panorama, o autor sublinha dois pontos essenciais: a menção ao art. 133 da CF (que confere status constitucional à relevância da advocacia) e a ideia de que a OAB, sendo autônoma e não um órgão federal *stricto sensu*, não atua como prolongamento do Estado na execução de políticas públicas, mas sim como entidade independente de classe.

Essa concepção teórica foi decisiva para moldar o entendimento jurisprudência. Ao reconhecer a "posição diferenciada" da OAB no sistema jurídico brasileiro, o STJ adotou uma interpretação teleológica e sistêmica: as anuidades da Ordem servem ao autogoverno da classe dos advogados, financiando uma entidade dotada de funções próprias (defesa do Estado de Direito, seleção e disciplina dos profissionais da advocacia, etc.), e não diretamente a execução de políticas estatais setoriais, como ocorre com outras contribuições.

Em decorrência disso, tais valores não ostentam natureza tributária *stricto sensu*, mas, sim, caráter de contribuição profissional *sui generis*. A consequência prática desse entendimento é a inaplicabilidade da execução fiscal para a exigência das anuidades, devendo a OAB cobrar judicialmente seus créditos por meio de ação de execução comum, munida do título executivo extrajudicial previsto no art. 46, parágrafo único, da Lei 8.906/94 (Estatuto da OAB). Ademais, por não serem considerados tributos, essas anuidades não estão submetidas ao controle do Tribunal de Contas da União – entendimento corroborado pelo fato de a OAB não prestar contas ao TCU, conforme já reconhecido em jurisprudencialmente – reforçando sua autonomia financeira.

A posição do STJ foi acompanhada por diversos juristas que analisaram a natureza jurídica das anuidades da OAB. Marco Aurélio Greco, como visto, é o principal expoente na doutrina quanto ao entendimento da natureza não tributária das anuidades da OAB. Outros autores seguiram essa trilha, também enfatizando a especificidade do caso da OAB. É o caso de José Afonso da Silva, que pontua que a OAB não se confunde com os conselhos profissionais típicos, possuindo fundamento constitucional próprio e finalidades que extrapolam a mera fiscalização profissional, o que justificaria um tratamento jurídico diferenciado de suas receitas (Silva, 2014).

Importante notar que a tese da natureza não tributária traz implicações práticas significativas, pois além de direcionar o procedimento de cobrança (CPC em vez de Lei de Execução Fiscal), ela influencia o prazo prescricional e a fiscalização desses recursos. Como as anuidades não são tratadas como créditos tributários, o prazo prescricional específico de tributos (cinco anos, conforme o CTN, art. 174) não seria automaticamente aplicado. A jurisprudência tem indicado a incidência do prazo prescricional quinquenal do Código Civil para a cobrança das anuidades da OAB, contando-se da data de vencimento de cada contribuição em aberto, por se tratar de dívida de natureza civil (obrigação em dinheiro proveniente de título extrajudicial) e não de crédito fiscal.

Outro efeito é a não sujeição das contas da OAB ao crivo do TCU, entendendo-se que, por não gerir recursos públicos em sentido estrito, a OAB não integra o elenco de entes cuja fiscalização financeira compete à Corte de Contas. Essa independência assegura, por exemplo, que a fixação e o emprego das anuidades ocorram no âmbito interno da OAB, sem interferência direta

do Executivo ou de órgãos de controle financeiros estatais, reforçando a autogestão corporativa.

A compreensão firmada pelo STJ prevaleceu por vários anos e proporcionou segurança jurídica quanto ao regime aplicável às anuidades da OAB. Não obstante, a temática voltou a ser objeto de discussão recente em razão de julgados do Supremo Tribunal Federal. Em 2011, o STF, ao apreciar o RE 647.885/RS (Tema 732 da repercussão geral), examinou a constitucionalidade de sanções impostas a advogados inadimplentes com a OAB. Naquela ocasião, a Corte Suprema declarou inconstitucional a suspensão do exercício profissional por falta de pagamento da anuidade, por configurar sanção política em matéria tributária. Esse pronunciamento trouxe uma interpretação implícita de que as anuidades teriam natureza tributária, pois a vedação de sanção política é típica do campo tributário. Entretanto, a decisão do STF não versou diretamente sobre o rito de cobrança ou a natureza da exação, afastando os debates sobre uma possível revisão do *status* jurídico dessas contribuições.

Apesar disso, é preciso destacar que o próprio STF, em julgados posteriores, reanalisou a matéria. Em 2020, no julgamento do RE 1.182.189/DF, a Suprema Corte afirmou expressamente que a anuidade cobrada pela OAB não possui natureza tributária, mantendo coerência com seu entendimento histórico sobre a autonomia da Ordem. Desse modo, a posição consolidada é a de que o tratamento das anuidades da OAB como contribuições *sui generis* permanece válido (STF, 2020).

Conclui-se, portanto, que a anuidade da OAB configura-se como uma figura à parte dentre as contribuições de interesse profissional, em razão da natureza singular da própria Ordem dos Advogados do Brasil. À luz da jurisprudência do STJ, fundamentada notadamente na doutrina de Marco Aurélio Greco, essas anuidades não são tributos, mas contribuições de caráter corporativo destinadas ao sustento de uma entidade autônoma, com regime jurídico especial. Tal entendimento afasta a aplicação da Lei de Execução Fiscal e de certos princípios estritamente tributários, reforçando a independência financeira e administrativa da OAB frente ao Estado.

Na prática, isso se traduz na necessidade de procedimentos judiciais diferenciados para a cobrança (execução via CPC) e na não sujeição das contas da OAB aos controles da Fazenda Pública, preservando a autonomia da advocacia. Em resumo, o caso das anuidades da OAB ilustra de forma eloquente a concepção *sui generis* das contribuições e a influência de Marco Aurélio Greco nessa definição, pois demonstra que, mesmo no contexto de um sistema tributário rigorosamente definido, há espaços para peculiaridades justificadas pela natureza e finalidade das exações, conforme propugnado por Greco, entendimento esse acolhido pelo STJ.

4. A INAPLICABILIDADE DO RITO DAS EXECUÇÕES FISCAIS E SEUS FUNDAMENTOS JURÍDICO-CONSTITUCIONAIS

Ante ao exposto, as anuidades cobradas pela Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) apresentam natureza jurídica *sui generis*, diferindo dos tributos comuns. Conforme doutrina de Marco Aurélio Greco, as contribuições de categorias profissionais possuem peculiaridades que impedem seu enquadramento estrito nas categorias tributárias tradicionais (Greco, 2005). No caso da OAB, essa peculiaridade é acentuada: ainda que haja compulsoriedade no pagamento, a finalidade parafiscal e a destinação dos recursos exclusivamente à entidade afastam a característica de receita pública em sentido estrito. Greco salienta, inclusive, que a OAB ocupa "uma posição diferenciada dentro do Sistema Constitucional (CF, art. 133), [...] em razão de sua autonomia e função, não sendo um instrumento de atuação da União" (Greco, 2005, p.152) – ou seja, suas anuidades não se confundem com contribuições típicas instituídas pelo poder público federal.

Um dos fundamentos constitucionais para essa distinção está na própria estrutura e finalidade da OAB, a entidade, apesar de criada por lei, não possui vínculo hierárquico ou funcional com a Administração Pública (art. 44, §1º, Lei 8.906/94). Trata-se de um serviço público independente, de natureza ímpar, conforme reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 3.026/DF, em que se afirmou que a OAB, por sua autonomia e independência, não pode ser equiparada aos demais conselhos profissionais (STF, 2006). Assim, a Constituição de 1988, ao prever no art. 149 as contribuições de interesse de categorias profissionais, não eliminou o caráter peculiar da OAB, cujas anuidades não se submetem integralmente ao regime dos tributos federais comuns.

Diante dessa natureza *sui generis*, a aplicação da Lei de Execução Fiscal para cobrança judicial das anuidades da OAB tem sido rechaçada pela doutrina e pelos tribunais. A referida lei rege a execução da dívida ativa da Fazenda Pública, pressupondo créditos de natureza tributária ou assimilada, inscritos em dívida ativa e integrados ao orçamento público. No caso dos conselhos profissionais em geral, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que suas anuidades configuram contribuições sociais (espécie tributária) e, portanto, poderiam ser cobradas via execução fiscal, entretanto, a OAB é a exceção. Por não integrar a Administração nem ter suas receitas no erário, faltam os pressupostos legais para que suas anuidades sejam tratadas como dívida ativa pública (STJ, 2004). Conforme o TRF-3, "não se pode incluir a OAB no conceito jurídico de Fazenda Pública", e suas anuidades "não se destinam a compor a receita da Administração Pública, mas a receita da própria entidade, o que afasta a incidência da Lei 6.830/80 (TRF 3, Apelação Cível n. 5000327-41.2018.4.03.6002, MS. Relatora: Des. Fed. Mônica Nobre).

Os fundamentos jurídicos para tal inaplicabilidade residem, portanto, na ausência de natureza tributária estrito senso das anuidades da OAB e na autonomia administrativa e financeira da Ordem. Diferentemente de um imposto ou contribuição social típica, cuja arrecadação é feita em favor do Estado, as anuidades da OAB configuram uma prestação parafiscal voltada ao custeio de um serviço de auto-organização profissional. A OAB utiliza essas contribuições para fins institucionais próprios – como a defesa da classe e a garantia das prerrogativas dos advogados – não havendo transferência aos cofres estatais. Desse modo, não há razão jurídica para equiparar a cobrança dessas anuidades à cobrança de tributos via execução fiscal, uma vez que não existe crédito da Fazenda Pública em jogo.

Ademais, do ponto de vista constitucional, se as anuidades fossem tratadas como tributos, a OAB ficaria sujeita às limitações do poder de tributar (legalidade estrita, anterioridade, etc.) e ao controle financeiro estatal, o que comprometeria sua independência garantida implicitamente pelo texto constitucional (Costa, 2007). A própria função institucional da OAB – prevista no art. 44 da Lei 8.906/94 como voltada à representação da classe e defesa da Constituição, da justiça e das instituições democráticas – perderia eficácia caso a entidade não tivesse autonomia para gerir suas receitas. Por isso, interpreta-se que o legislador constituinte não pretendeu submeter a OAB ao mesmo regime dos entes públicos comuns, pelo contrário, a singularidade do advogado na Constituição (art. 133, que o considera essencial à Justiça) reflete-se na singularidade da entidade que o congrega, conforme preceitua Marco Aurélio Greco.

A jurisprudência do STJ consolidou esses entendimentos ao longo dos anos 2000, delineando claramente os efeitos jurídicos da natureza *sui generis* das anuidades. Em ementa paradigmática, o Tribunal consignou que:

> [...] embora definida como autarquia profissional de regime especial ou sui generis, a OAB não se confunde com as demais corporações incumbidas do exercício profissional. As contribuições pagas pelos filiados à OAB não têm natureza tributária. O título executivo extrajudicial [...] deve ser exigido em execução disciplinada pelo Código de Processo Civil, não sendo possível a execução fiscal regida pela Lei nº 6.830/80 (STJ, 2005).

Observa-se, portanto, um duplo fundamento: a OAB não é uma autarquia convencional sujeita ao regime financeiro público, e suas anuidades não constituem tributos em sentido estrito, ambos os fatores afastam a incidência do rito especial da Lei de Execução Fiscal.

Nesse contexto, a cobrança judicial das anuidades da OAB segue o procedimento comum do Código de Processo Civil (CPC), mediante ação de

execução fundada em título executivo extrajudicial (geralmente a certidão de dívida expedida pela própria Ordem). Isso garante o devido processo legal ao devedor, mas sem os privilégios ou prerrogativas da Fazenda Pública, o que é compatível com a personalidade jurídica própria da OAB (Castro Meira, 2005). Essa solução, além de juridicamente acertada, respeita a simetria: se a OAB não integra a estrutura estatal, não pode se valer dos instrumentos exclusivos do Estado para coagir o pagamento, assim, trata-se de uma consequência lógica de sua autonomia.

Em resumo, os fundamentos jurídico-constitucionais para a inaplicabilidade do rito das execuções fiscais às anuidades da OAB repousam na combinação de (a) sua natureza parafiscal e não tributária em sentido estrito, (b) sua previsão legal de independência em relação ao Estado, e (c) na interpretação jurisprudencial que privilegia a autonomia da entidade de classe frente ao poder público. A concepção de contribuição *sui generis* formulada por Greco e endossada pelos tribunais superiores coloca a OAB em um regime próprio: fora do campo da dívida ativa governamental, embora mantendo o caráter compulsório necessário ao desempenho de suas funções públicas específicas. Assim, o procedimento de execução a ser adotado é o comum, regido pelo CPC, preservando-se a independência financeira da Ordem e os direitos do inscrito, sem transigir com a exigibilidade das anuidades devidas.

5. CONTROLE E FISCALIZAÇÃO: A AUTONOMIA INSTITUCIONAL DA OAB FRENTE AOS TRIBUNAIS DE CONTAS

A Ordem dos Advogados do Brasil desfruta de uma autonomia institucional única no ordenamento jurídico brasileiro, o que repercute diretamente em seu relacionamento com os órgãos de controle, notadamente o Tribunal de Contas da União (TCU). Diversamente de conselhos profissionais tradicionais que, por serem autarquias federais, submetem-se ao controle externo de suas contas, a OAB historicamente se posiciona fora do alcance fiscalizatório do TCU. Tal entendimento não é meramente corporativo, mas encontra respaldo na doutrina e em reiterados pronunciamentos judiciais de estatura constitucional. Não se trata de privilégio, e sim de reconhecimento de uma natureza jurídica especial, derivada da missão constitucional da OAB e de sua independência frente ao Estado (Silva, 2020).

Do ponto de vista doutrinário, vários autores sustentam que a OAB constitui uma entidade de direito público sui generis, dotada de personalidade jurídica própria e capacidade de autogoverno, o que a distancia do conceito clássico de autarquia. José Afonso da Silva (2020) ressalta que a posição jurídica da OAB é "fundamentalmente diversa" da dos demais conselhos de fiscalização

de profissões regulamentadas. Isso porque, embora realize serviço de interesse público (a regulamentação e defesa da advocacia), ela o faz com plena autonomia: seus dirigentes são eleitos pelos próprios advogados, suas normas internas não dependem de aprovação ministerial e suas receitas provêm exclusivamente dos inscritos, sem aportes do erário. Nesse contexto, exigir a prestação de contas da OAB ao TCU implicaria submeter uma entidade independente a um controle concebido para entes da administração pública direta ou indireta – uma incongruência com sua natureza peculiar (Moreira, 2023).

A jurisprudência confirma essa visão. Em decisão de controle concentrado, o STF afirmou que "a Ordem [dos Advogados do Brasil] é um serviço público independente, categoria ímpar no elenco das personalidades jurídicas existentes no direito brasileiro", de modo que, dadas sua autonomia e independência, não pode ser considerada congênere dos demais órgãos de fiscalização profissional (ADI 3.026/DF, STJ, 2006). Essa declaração, frequentemente citada como *leading case*, sedimentou a ideia de que a OAB ocupa um patamar singular: não é subordinada a nenhum ministério ou agência governamental, tampouco integra o chamado sistema do "controle externo" exercido pelo Poder Legislativo com auxílio do TCU. Em outras palavras, as contas da OAB – relativas à gestão das anuidades e de seus bens – não se submetem à apreciação do Tribunal de Contas, diferentemente das contas de entidades da administração indireta (autarquias federais ordinárias), das quais o TCU tem competência constitucional para cuidar (CF, art. 71, II).

Os Tribunais Regionais Federais e o STJ igualmente têm consolidado esse entendimento, destaca-se julgado do TRF da 3ª Região que resumiu: "É pacífico que a OAB não se submete ao controle do Tribunal de Contas da União, vez que não se constitui como autarquia incumbida, apenas, do exercício profissional" (TRF 3, Apelação Cível n. 5000327-41.2018.4.03.6002, MS. Relatora: Des. Fed. Mônica Nobre). Essa distinção reforça a tese de que a OAB não pode ser confundida com as demais entidades paraestatais de fiscalização, enquanto conselhos como CRM, CREA, CRO, entre outros, são autarquias federais típicas, criadas por lei para exercer delegação estatal (fiscalizar profissões) e por isso fiscalizados pelo TCU, a OAB tem gênese e regime distintos.

Ela foi concebida originalmente como entidade de classe com funções públicas, posteriormente alçada a um status autônomo pelo legislador, desfrutando de prerrogativas próprias (como imunidade tributária de seus bens e rendas, CF, art. 150, VI, d) e de independência funcional assegurada em lei (Lei 8.906/94, art. 44, §1º). Dessa forma, submeter a OAB ao crivo do TCU significaria, na prática, tratar um organismo *sui generis* como se fora parte da Administração, o que violaria não apenas a letra da lei, mas o espírito de liberdade profissional que norteia a OAB.

Um argumento central contra a fiscalização do TCU é a origem não pública dos recursos da OAB, as anuidades e demais contribuições de advogados não ingressam nos cofres da União – configuram recursos privados dos inscritos, destinados estatutariamente à manutenção das finalidades institucionais da Ordem. O TCU, nos termos do art. 70, parágrafo único, da Constituição, exerce controle sobre quem "utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos" (Brasil, 1988).

A OAB não se amolda a essa previsão, pois, embora desempenhe função pública independente, não maneja dinheiro público em sua atuação corriqueira. Egon Bockmann Moreira (2023, p. 297-298) acentua que a liberdade de autogestão financeira é corolário necessário da independência da Ordem:

> Pouco importa a sua fonte normativa criadora e o modo de arrecadação de seu caixa: a OAB pauta-se pela mais absoluta liberdade. [...] Liberdade: esse é o seu alfa e o seu ômega. Em outras palavras, submeter a entidade a órgãos estatais de controle externo representaria uma contradição, uma vez que liberdade privada submetida à perene fiscalização... é uma contradição em termos.

Do ponto de vista constitucional e legal, a não fiscalização da OAB pelo TCU foi objeto de discussão recente no STF, no RE 1.182.189/BA (tema de repercussão geral 1.054), no qual se fixou a seguinte tese: ""O Conselho Federal e os Conselhos Seccionais da Ordem dos Advogados do Brasil não estão obrigados a prestar contas ao Tribunal de Contas da União nem a qualquer outra entidade externa"".

Ainda que a OAB não se submeta ao TCU, isso não significa ausência de controle ou falta de transparência, pois a Ordem possui mecanismos internos de prestação de contas e é juridicamente responsável por malversações eventualmente cometidas por seus gestores, os quais respondem civil e penalmente conforme o caso. O que se rejeita é o controle político-administrativo por um órgão externo, o que poderia vulnerar a independência necessária para que a OAB cumpra seu papel constitucional de guardiã do Estado de Direito e das prerrogativas dos advogados. Celso Antônio Bandeira de Mello (1968) esclarece que a OAB, por não se inserir na estrutura hierárquica estatal, deve prestar contas principalmente aos seus próprios membros e à sociedade civil, e não ao TCU, evitando indevida interferência governamental em uma instituição da sociedade destinada a fiscalizar o próprio Poder Público em muitos aspectos.

Por fim, o regime de autonomia institucional da OAB, forjado pela Constituição e pelas leis, a coloca fora do alcance do controle tradicional exercido pelos Tribunais de Contas sobre a administração pública, essa conclusão é sustentada por uma sólida base doutrinária – com autores destacando a natureza

paraestatal e independente da Ordem – e por jurisprudência do STF e STJ que ressalta o caráter *sui generis* da entidade.

Portanto, manter a OAB imune à fiscalização do TCU não é conferir um privilégio, mas resguardar a liberdade e a independência necessárias para que ela exerça, sem pressões indevidas, suas funções constitucionais de defesa da justiça e da cidadania. Em última análise, a ausência de sujeição ao TCU reforça a posição da OAB como instituição autônoma, cuja legitimação emana da própria classe dos advogados e cuja fiscalização se dá nos estritos termos da lei que a rege e dos princípios gerais do direito, sem subordinação a órgãos governamentais de controle externo.

5. CONCLUSÃO

A análise empreendida ao longo deste estudo permitiu compreender que a anuidade cobrada pela Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) representa uma exação dotada de características singulares que a afastam das categorias tradicionais do Direito Tributário. Embora reúna elementos típicos das contribuições de interesse de categoria profissional previstas no art. 149 da Constituição Federal, a forma como a OAB se estrutura institucionalmente – com autonomia administrativa, financeira e funcional – confere à sua anuidade um regime jurídico sui generis. Tal constatação exige o reconhecimento de um enquadramento normativo distinto, capaz de preservar as particularidades da entidade e o papel que exerce na consolidação do Estado Democrático de Direito.

O desenvolvimento teórico, fundamentado especialmente nas contribuições de Marco Aurélio Greco, demonstrou que a insistência em aplicar a classificação rígida das espécies tributárias à anuidade da OAB pode resultar em equívocos conceituais e práticos. Isso porque as contribuições, de modo geral, já desafiam os modelos tradicionais ao combinarem elementos tributários com finalidades específicas. No caso da OAB, esse caráter finalístico se associa a uma atuação institucional autônoma, o que reforça a necessidade de compreendê-la como uma figura jurídica com traços próprios e não assimilável de modo automático às demais entidades de fiscalização profissional.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou a posição de que a anuidade da OAB não possui natureza tributária estrito senso, afastando, com isso, a possibilidade de cobrança via execução fiscal com base na Lei nº 6.830/80. Esse entendimento está alicerçado na peculiaridade da OAB enquanto entidade que não integra a Administração Pública e que não administra recursos públicos em sentido estrito. As receitas arrecadadas não se submetem às diretrizes orçamentárias estatais, o que torna inaplicável o regime da dívida ativa pública. A consequência jurídica é a exigência de que

a cobrança ocorra por meio de execução comum, nos termos do Código de Processo Civil.

Outro aspecto central diz respeito ao controle externo das contas da OAB. Diante da autonomia institucional reconhecida à entidade, os Tribunais Superiores – especialmente o Supremo Tribunal Federal – têm entendido que a OAB não está sujeita à fiscalização do Tribunal de Contas da União. Essa orientação é sustentada pelo argumento de que os recursos geridos não provêm do erário, mas dos próprios inscritos, tratando-se de valores destinados exclusivamente à manutenção das atividades institucionais da Ordem. Exigir prestação de contas ao TCU implicaria interferência indevida em uma entidade cuja função inclui, inclusive, fiscalizar o próprio Estado, comprometendo sua independência.

Além dos fundamentos jurídicos e constitucionais que sustentam essa posição, o trabalho evidenciou a importância prática dessa distinção, reconhecer a anuidade da OAB como contribuição não tributária implica em consequências relevantes, como a definição do foro competente para a cobrança, o prazo prescricional aplicável e o regime de responsabilidade financeira da entidade. Tais efeitos impactam diretamente a dinâmica institucional da Ordem e as garantias dos inscritos, exigindo um tratamento jurídico compatível com sua natureza diferenciada.

A metodologia adotada neste estudo, pautada em pesquisa bibliográfica e análise qualitativa com método dedutivo, possibilitou uma compreensão aprofundada do tema, a partir da interseção entre teoria e jurisprudência. A contribuição de Marco Aurélio Greco revelou-se essencial ao proporcionar uma leitura crítica sobre o sistema tributário, ao propor uma abordagem que valoriza os fins institucionais das contribuições e a necessidade de se reconhecer a complexidade de certos institutos jurídicos, como ocorre com as anuidades da OAB.

Conclui-se, portanto, que a anuidade cobrada pela OAB constitui uma contribuição parafiscal com regime jurídico próprio, não sujeita à legislação tributária comum nem ao controle externo do TCU. A sua classificação como contribuição sui generis é coerente com o papel constitucional atribuído à entidade e com a interpretação sistemática das normas que regem a sua atuação. Dessa forma, reafirma-se a autonomia da OAB como pressuposto indispensável para o pleno exercício de suas funções institucionais, assegurando sua independência frente ao Estado e sua legitimidade perante a sociedade.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 mar. 2025.

BRASIL. **Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994**. Dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 132, n. 129, p. 10209, 5 jul. 1994. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8906.htm. Acesso em: 18 mar. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 503.252/SC**. Relator: Ministro Castro Meira. Primeira Seção. Julgado em 25 ago. 2004. Diário da Justiça, Brasília, DF, 18 out. 2004.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 462.823/SC (2002/0104175-8).** Rel. Ministra Eliana Calmon. Segunda Turma. Julgado em 11 maio 2004.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 614.678/SC**. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. Primeira Turma. Julgado em 20 maio 2004.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 771.615/RS (2005/0128512-2).** Rel. Ministra Eliana Calmon. Segunda Turma. Julgado em 5 set. 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3026 DF**, Relator: Eros Grau, Julgamento em 08 jun. 2006, Tribunal Pleno. Diário da Justiça, Brasília, DF, 29 set. 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 1.182.189, BA.** Relator: Min. Edson Fachin. Órgão de origem: Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Data do julgamento: [data não informada na imagem]. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalle.asp?incidente=5608486. Acesso em: 23 mar. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 647.885/RS**. Rel. Min. Edson Fachin. Tema 732 da Repercussão Geral. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4105161. Acesso em: 20 mar. 2025.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Apelação Cível (198) n. 5000327-41.2018.4.03.6002**, MS. Relatora: Des. Fed. Mônica Nobre. Apelante: Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Mato Grosso do Sul. Apelado: Marcelo de Almeida Coutinho. Julgado em 2018. Disponível em: https://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoPje/95662741. Acesso em: 22 mar. 2025.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições:** uma figura "sui generis". 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Natureza e regime jurídico das autarquias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

MOREIRA, Egon Bockmann. **Autorregulação profissional da OAB**: inexistência de autorização constitucional para a fiscalização pelo TCU. Revista de Direito Administrativo, v. 282, n. 2, p. 291-298, 2023.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

SILVA, José Afonso da. **Parecer sobre o controle externo da OAB pelo TCU** (RE 1.182.189/BA). 2020. (Disponibilizado em Migalhas, out. 2020).

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

Capítulo 26

A Legalidade e Tipicidade na Obra de Marco Aurélio Greco: Da Crítica às Ideias de Legalidade Estrita e Tipicidade Fechada à Construção da Legalidade Suficiente

Ricardo Monteiro de Barros Montezano

1. INTRODUÇÃO

O princípio da legalidade tributária é de suma importância para o Direito Tributário, dado que não se resume à questão meramente formal da lei ser o veículo adequado para a instituição dos tributos. Esse postulado vai muito além, sendo entendido com uma expressão direta do princípio democrático, no sentido de que os cidadãos só deverão pagar tributos na medida do que foi expressamente consentido por meio de seus legítimos representantes. Por conta disso é que, no Brasil, a Constituição Federal de 1988, além de consagrar a legalidade genérica em seu artigo 5º, II, também positiva a legalidade tributária no inciso I do art. 150 do seu texto.

A doutrina mais tradicional do Direito Tributário brasileiro, no entanto, vem enxergando, nesse princípio da legalidade tributária, muito mais do que o que se pode extrair da interpretação literal do mencionado dispositivo constitucional que o consagra. Entende que a legalidade tributária teria uma maior intensidade, o que a transformaria em uma legalidade estrita e teria, como corolário, o princípio da tipicidade fechada. Deste modo, além da exigência formal de lei, haveria uma exigência material quanto ao conteúdo da lei que institui tributos, no sentido de que essa lei deveria definir a regra matriz de incidência tributária de modo extremamente minucioso e preciso, com o objetivo de eliminar completamente a discricionariedade do Fisco e, assim, prestigiar a segurança jurídica.

Embora seja a mais tradicional no Brasil, essa corrente doutrinária que exige um elevado grau de precisão normativa para o atendimento do princípio da legalidade tributária apresenta alguns problemas metodológicos e práticos, como expõe Marco Aurélio Greco. O autor, ao longo de sua notável produção acadêmica, demonstra as razões que levaram ao surgimento dessa doutrina formalista, sua importância histórica e seu esgotamento atual, ante as inconsistências teóricas e os problemas práticos dessa concepção. A partir disso, constrói, de forma extremamente coesa, as suas concepções sobre o princípio da legalidade tributária. Para isso, Marco Aurélio Greco deixa claro que a legalidade e a tipicidade são princípios fundamentais do sistema tributário nacional, mas critica os adjetivos estrita e fechada, sustentando que a legalidade tributária adotada na Constituição Federal é a legalidade suficiente, a qual pode ser satisfeita com a utilização de tipos e conceitos abertos pela lei tributária.

Nesse contexto, o presente artigo tem como objetivo examinar o entendimento de Marco Aurélio Greco acerca dos princípios da legalidade e da tipicidade tributárias, contrapondo-o àquele tido como mais clássico na doutrina. Para esse desiderato, analisar-se-á, primeiro, essa concepção doutrinária clássica acerca da legalidade tributária, que adota as ideias de legalidade estrita e tipicidade fechada. Em seguida, serão demonstradas as razões que, segundo Marco Aurélio, levaram à construção desse entendimento e a sua importância histórica. Após isso, serão expostas as críticas desse autor quanto às inconsistências metodológicas dessas ideias de legalidade estrita e tipicidade fechada e o seu entendimento quanto à legalidade tributária suficiente para atender a todas as normas e valores positivados pela Constituição Federal de 1988.

2. DA CONCEPÇÃO DA DOUTRINA CLÁSSICA SOBRE A LEGALIDADE E A TIPICIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Além da legalidade genérica, positivada pelo artigo 5º, II, da Constituição Federal de 1988, há, no âmbito do Direito Tributário, a denominada legalidade tributária, constante no art. 150, I, da CF/88, que, projetando a legalidade genérica para o âmbito tributário, veda a criação ou majoração de tributos sem prévia lei em sentido formal. Tal especificação da legalidade tributária não é inovação da Constituição de 1988, eis que já estava expressamente positivada no ordenamento jurídico pátrio há muito tempo, desde a Constituição Federal de 1891[1].

Ocorre que, apesar de constitucionalmente positivado há muitas décadas no ordenamento jurídico brasileiro, a ideia de que tal princípio da legalidade tributária conduziria aos princípios da legalidade estrita e da tipicidade fecha-

[1] Brasil. Constituição Federal de 1891, art. 72, § 30.

da surgiu, no Brasil, no fim da década de 1970, a partir da produção acadêmica de Alberto Xavier, conforme demonstra Sergio André Rocha em relevante estudo sobre as origens desses princípios no Direito Tributário Brasileiro[2].

Em seu livro intitulado "O Princípio da Legalidade e da Tipicidade da Tributação", publicado no Brasil em 1978, Alberto Xavier, interpretando a garantia da legalidade tributária positivada pelo então vigente artigo 19, I, da EC nº 01 de 1969, desenvolveu as noções de legalidade estrita, denominada pelo autor como reserva absoluta de lei formal, e de tipicidade fechada. Segundo Alberto Xavier, a reserva absoluta de lei formal significaria a necessidade de a lei tributária conter não apenas os fundamentos da conduta do Fisco, mas também todos os critérios de decisão no caso concreto, disciplinando a incidência tributária de forma tão completa que eliminasse qualquer discricionariedade na sua aplicação[3]. O postulado da tipicidade fechada, por sua vez, decorreria diretamente da reserva absoluta de lei e exigiria que todos os conceitos utilizados pela lei tributária fossem regidamente precisos e determinados, vendando-se a utilização de cláusulas gerais ou conceitos indeterminados[4].

É possível notar, nessa obra de Alberto Xavier, uma preocupação muito grande com o afastamento de qualquer margem de discricionariedade e valoração dos textos normativos tributários por parte da autoridade fiscal, com o escopo de se maximizar, assim, a segurança jurídica, a qual era apresentada como o fundamento dos postulados da reserva absoluta de lei e da tipicidade fechada. Nessa linha, Alberto Xavier aduzia que, no Direito Tributário, a segurança jurídica deveria ter a maior extensão possível, ante as necessidades decorrentes do sistema econômico vigente[5]. Entendia o autor que a segurança jurídica era mais importante no Direito Tributário do que em outros ramos do Direito, incluindo o Direito Penal[6], concebendo esse princípio de forma praticamente absoluta e sem ponderá-lo com princípios tributários de conteúdo mais substantivo. A consequência disso, no entendimento do saudoso doutrinador, era a necessidade de máximo fechamento dos conceitos utilizados pela lei tributária.

Conforme empiricamente demonstrado por Sergio André Rocha, essa exigência de máximo fechamento dos conceitos adotados pela lei tributária, a qual era escassa na doutrina nacional até 1978, difundiu-se consideravelmente com o advento da mencionada obra de Alberto Xavier[7]. Deste modo, a partir

---

2 ROCHA, Sergio André. *A Origem do Princípio da Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro*. Revista Direito Tributário Atual nº 50. ano 40. p. 399-430. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022.

3 XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 36-37.

4 Op. Cit. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, p. 93-95.

5 Op. Cit. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, p. 43-36.

6 Op. Cit. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, p. 73.

7 Op. Cit. *A Origem do Princípio da Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro*. p. 422-425.

da publicação desse livro, proliferou-se a noção de que a legalidade tributária era qualificada pelos princípios da legalidade estrita e da tipicidade fechada, de sorte que, para atender ao princípio da legalidade tributária, o legislador tributário possuiria o dever de definir a regra matriz de incidência tributária do modo mais minucioso, determinado e completo possível, sem a utilização de tipos, cláusulas gerais ou conceitos indeterminados e sem a possibilidade de delegação à complementação normativa infralegal.

Mesmo com o advento da Constituição Federal de 1988 e das modificações políticas e jurídicas produzidas pela nova Carta Magna, que positivou novos princípios substantivos, como a solidariedade social e a capacidade contributiva, a doutrina tributária clássica continuou a adotar essa visão que confere maior relevo ao postulado formal da segurança jurídica, entendendo, assim, pelo dever de absoluto fechamento conceitual dirigido ao legislador tributário. Nesse sentido, oportuno transcrever as lições do professor Roque Antônio Carraza, que exemplificam bem essa posição:

> Em rigor, a Carta Magna, estabelecendo que só serão cobrados tributos instituídos por meio de lei, exige, implicitamente, que ela defina, com grande riqueza de detalhes, os tipos tributários. Neste campo, como é pacífico em sede doutrinária, a Fazenda Pública não possui nenhuma margem de discricionariedade
>
> Aliás, a tipicidade, no direito tributário, é, por assim dizer, mais rigorosa do que no próprio direito penal. Neste, a lei confere ao julgador, no momento da imposição da pena, uma considerável dose de subjetivismo. Já, naquele, a lei indica, peremptoriamente, ao seu aplicador, não só o fundamento da decisão, como o critério de decidir e as medidas que está autorizado a adotar, para que a arrecadação do tributo se processe com exatidão.
>
> Assim, criar tributos por lei não é apenas rotulá-los (isto é, declarar simplesmente que estão instituídos), mas descrever, pormenorizadamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de calculo e suas alíquotas.[8]

Muitos outros doutrinadores de renome do Direito Tributário adotam visão semelhante acerca do princípio da legalidade tributária, como, por exemplo, Paulo de Barros Carvalho[9], Sacha Calmon[10], Hugo de Brito Machado[11],

---

8 CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora JusPodivm, 35ª Ed, 2024, p. 247.

9 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*, 6ª Ed. São Paulo: Editora Noeses, 2015. p. 309-314.

10 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2012, 12ª ed, p. 179.

11 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 2ª Ed. São Paulo. Editora Malheiros, 2012, p. 201.

Misabel Derzi[12], entre outros. Entendem que, por força da segurança jurídica, não bastaria ao legislador prever de forma genérica, na lei instituidora de tributos, os elementos da regra matriz de incidência tributária. Essa lei também deveria ser materialmente qualificada, contendo absolutamente todos os critérios necessários para a sua aplicação e dispondo sobre os elementos da regra matriz de incidência de forma absolutamente minuciosa e precisa, para afastar qualquer possibilidade de valoração por parte do intérprete. Seriam inconstitucionais, por isso, qualquer tipo aberto, cláusula geral ou conceito indeterminado e sua eventual regulamentação infralegal, dado que isso afastaria a norma tributária desse requisito do absoluto fechamento conceitual.

Depreende-se, portanto, dessa corrente doutrinária, que é denominada como formalista por Marco Aurélio Greco[13] ou como normativista-conceitualista por Marciano Seabra de Godoi[14], um forte apego à segurança jurídica e à crença de que, para maximizá-la na seara tributária, seria imprescindível que a lei de incidência tributária fosse tão precisa a ponto de afastar qualquer dose de subjetivismo pelo aplicador ou necessidade de complementação por atos infralegais. Como se constata da lição de Roque Carraza supratranscrita e, também, da doutrina de Alberto Xavier, essa corrente doutrinária formalista enxerga uma legalidade mais estrita no Direito Tributário do que no próprio Direito Penal, que admite a figura das normas penais em branco e a valoração do intérprete na aplicação das penas.

Marco Aurélio Greco, no entanto, aduz que essa doutrina formalista padece de diversas inconsistências teóricas e metodológicas, como será demonstrado mais adiante. Além disso, o autor também explica a ideologia e as razões por trás do surgimento desse formalismo tributário, o que ajuda a compreender a sua importância histórica e, ao mesmo tempo, o esgotamento desse modelo na atualidade.

3. APONTAMENTOS DE MARCO AURÉLIO SOBRE AS RAZÕES E A IMPORTÂNCIA HISTÓRICA DA DOUTRINA TRIBUTÁRIA FORMALISTA

Atualmente, há relevantes estudos que demonstram inconsistências teóricas e problemas práticos presentes nessas ideias de legalidade estrita e tipici-

12 DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

13 GRECO, Marco Aurélio. A Crise do Formalismo no Direito Tributário. Revista da PGFN, v. 1, ano 1. Brasília: PGFN, 2011.

14 GODOI, Mariano Seabra de. O Quê e o Porquê da Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

dade fechada adotadas pela doutrina formalista do Direito Tributário[15]. Tais estudos são de suma importância, na medida em que produzem um conhecimento capaz de explicar, de modo mais satisfatório, a realidade da legislação tributária vigente. No entanto, a doutrina de Marco Aurélio Greco vai ainda mais adiante, na medida em que, além de demonstrar isso, também explica as razões que levaram ao surgimento dessa doutrina, a sua importância histórica e o seu esgotamento na realidade atual.

Como se aduziu no tópico anterior, essa interpretação de que princípio da legalidade tributária conduziria às ideias de legalidade estrita e tipicidade fechada cresceu no Brasil no fim da década de 1970. Não por coincidência, vivia-se, nesse período, a ditadura militar, que havia se instaurado no país desde 1964. Tratava-se, portanto, de um cenário político em que vigente um regime caracterizado pelo autoritarismo, pela repressão, pela excessiva restrição de direitos individuais e pela ilegitimidade democrática do Estado brasileiro.

Segundo Marco Aurélio Greco, esse cenário político autoritário impedia o debate sobre questões mais substanciais, como isonomia, capacidade contributiva, entre outras, de modo que o foco em questões estritamente formais e linguísticas mostrava-se como o único politicamente viável[16]. Ademais, o perfil autoritário do Estado existente na época realmente tornava necessária uma construção doutrinária que, por meio de instrumentos formais, conferisse maior atenção ao desenvolvimento de uma teoria de contenção do poder estatal[17]. Com consequência disso é que as ideias de legalidade estrita e tipicidade fechada parecem ter ganhado tanta tração doutrinária após a obra de Alberto Xavier, dado que, ao reduzirem ao máximo possível o espaço de valoração do aplicador da lei e vedarem a complementação normativa por atos infralegais, de fato possuíam o condão de restringir o âmbito de atuação do Poder Executivo.

Essa visão da legalidade foi denominada, por Marco Aurélio Greco, de legalidade-libertação[18]. Consistiu, deste modo, em uma concepção preponderantemente negativa, cujo foco consistia na identificação das situações em que o poder estatal não poderia ser legitimamente exercido[19]. Objetivava-se, como se depreende da denominação dada pelo doutrinador, a libertação do contribuinte perante o Fisco, para que o ente estatal não pudesse atuar de

---

15 Vide RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

16 Greco, Marco Aurélio. *A Crise do Formalismo no Direito Tributário*. Revista da PGFN, v. 1, ano 1. Brasília: PGFN, 2011, p. 12-13.

17 Op. Cit. *A Crise do Formalismo no Direito Tributário*, p. 13.

18 Greco, Marco Aurélio. *Três perfis da legalidade tributária*, in: Legalidade e tipicidade no Direito Tributário, coord. Ricardo Lodi Ribeiro e Sérgio André Rocha, São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 104.

19 Op. Cit. *Três perfis da legalidade tributária*, p. 103.

forma ilimitada e arbitrária também na seara tributária. Por conta disso é que se desenvolveu uma doutrina tributária que enxergava uma feição exclusivamente negativa nos princípios tributários e que prestigiava apenas normas constitucionais protetivas do contribuinte, como a liberdade individual, a propriedade privada, a segurança jurídica, dentre outras do gênero. Não havia uma ponderação com princípios jurídicos de natureza coletiva ou substantiva.

A importância histórica dessa visão estritamente formal do Direito Tributário é inegável no contexto de autoritarismo político então vigente. Nesse sentido, Marco Aurélio Greco demonstra que essa doutrina formalista contribuiu para avanços significativos no ordenamento jurídico-tributário, como, por exemplo, a submissão das contribuições à legalidade plena[20]. Segundo o doutrinador, o grande número de súmulas do STF consagrando entendimentos favoráveis ao contribuinte editadas durante esse período consiste uma prova do êxito dessa abordagem doutrinária do Direito Tributário[21]. Tratou-se da construção possível e mais adequada para aquele momento histórico, que teve o importante papel de, por meio do debate formal, assegurar mínimas garantias ao contribuinte em face das investidas do poder estatal.

O pensamento de Marco Aurélio Greco, portanto, não se limita a refutar as ideias de legalidade estrita e tipicidade fechada que foram adotadas a partir de 1978 por essa doutrina formalista. Ao revés, na medida em que o autor demonstra tanto o contexto histórico subjacente a essa corrente doutrinária quanto a sua importância prática nesse contexto. Isso significa que essa abordagem doutrinária formalista do Direito Tributário como um todo não somente foi a única possível para o período de autoritarismo político vigente, como também foi de suma importância para o desenvolvimento de uma teoria geral da contenção do poder estatal que pudesse assegurar um aparato mínimo de importantes garantias para o contribuinte. O maior peso dado a valores e princípios eminentemente protetivos do contribuinte consistia no paradigma epistemológico mais adequado para aquela realidade de legitimidade duvidosa do aparato estatal, na qual o princípio da capacidade contributiva havia sido expressamente revogado desde 1965[22].

Ocorre que, com o fim da ditadura militar e com a promulgação da Constituição Federal de 1988, esse paradigma foi completamente modificado. Além do resgate da legitimidade democrática do Estado brasileiro, houve a positivação, pela Constituição Federal de 1988, de diversos princípio e valores de

---

20 Op. Cit. *Três perfis da legalidade tributária*, p. 104.

21 Op. Cit. *Três perfis da legalidade tributária*, p. 106.

22 A Emenda Constitucional nº 18 de 1965, em seu art. 25, revogou o art. 202 da Constituição Federal de 1946, que positivava o postulado da capacidade contributiva. Após isso, a Constituição Federal de 1967 e a EC nº 01/1969 não positivaram o princípio da capacidade contributiva.

conteúdo substantivo, os quais modificaram a base axiológica do sistema tributário nacional. A capacidade contributiva foi novamente positivada como princípio estruturante do sistema tributário pelo art. 145, § 1°, da CF/88 e a construção de uma sociedade livre, justa e solidária foi erigida à categoria de objetivo fundamental da República pelo inciso I do art. 3º da Carta Magna. Essa nova matriz constitucional e política, segundo Marco Aurélio Greco, fez com que o próprio fundamento da tributação fosse radicalmente modificado, passando do mero poder de que investido o Estado para a solidariedade e as funções estatais decorrentes desse valor constitucional[23]. Por isso é que o modelo de análise estritamente formal do Direito Tributário, focado unicamente na contenção do poder do Fisco perante o contribuinte, é apontado como exaurido, na medida em que desconsidera os novos fundamentos e finalidades de índole coletiva da tributação.

Com base nessa ordem constitucional inaugurada pela CF/88, Marco Aurélio Greco demonstra ser necessária a ponderação de princípios e valores protetivos do contribuinte, relacionados à liberdade, com os princípio e valores constitucionais de natureza social, ligados à solidariedade[24]. Segundo o doutrinador, uma visão que enxergue o Direito Tributário como um ramo do Direito que se destina tão somente à proteção da liberdade individual do contribuinte, sem a composição com os postulados coletivos decorrentes da solidariedade, estaria lendo a Constituição pela metade[25]. É a partir desse paradigma que o Marco Aurélio critica as concepções ainda dominantes na doutrina de legalidade estrita e tipicidade fechada.

4. DA CRÍTICA DE MARCO AURÉLIO QUANTO ÀS IDEIAS DE LEGALIDADE ESTRITA E TIPICIDADE FECHADA

Marco Aurélio adota, como dualidade de partida[26] da sua leitura da legalidade tributária, a ideia da necessária composição da liberdade com a solidariedade, isto é, do individual com o coletivo. Isso faz com que o autor rejeite a visão inaugurada por Alberto Xavier acerca do princípio da legalidade tributária, a qual entende que esse postulado seria qualificado pelas ideias de legalidade estrita e de tipicidade fechada como consequência da natureza quase absoluta do princípio da segurança jurídica no Direito Tributário. Segundo

---

23 GRECO, Marco Aurélio. *Do poder à função tributária*, In: "Princípios e limites da tributação" 2", coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 173-174.

24 GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade social e tributação*, *in*: Solidariedade social e tributação, coord. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godói. São Paulo: Dialética, 2005, p. 169.

25 Op. Cit. *Solidariedade social e tributação,* p. 189.

26 Terminologia utilizada pelo próprio Marco Aurélio Greco. In: *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2019, 4ª ed., p. 63.

Marco Aurélio Greco, trata-se de uma visão míope, que, ao não buscar a composição desse valor constitucional com outros princípios e valores de ordem coletiva, estaria lendo a Constituição de 1988 pela metade.

Isso não significa, contudo, que Marco Aurélio Greco rejeite os princípios da legalidade e da tipicidade ou entenda ser possível a incidência tributária com fundamento direto no princípio da solidariedade. O autor, ao longo de sua produção acadêmica, deixa bem claro que a solidariedade não pode ser o fundamento direto da cobrança de um determinado tributo e, também, que a legalidade é uma das garantias mais importantes do Direito Tributário brasileiro. A crítica do autor é especificamente no que tange aos adjetivos estrita e fechada adicionados pela doutrina formalista aos substantivos legalidade e tipicidade como decorrência de uma concepção que enxerga a segurança jurídica como um princípio de hierarquia superior no Direito Tributário.

Com efeito, ao contrário do que é apontado por parte da doutrina tributária mais crítica às suas posições[27], Marco Aurélio Greco não questiona a imprescindibilidade da existência de lei em sentido estrito para a cobrança de tributos. O que o eminente doutrinador questiona é qual o grau de determinação que seria suficiente para que a lei instituidora do tributo atenda à norma do art. 150, I, da CF/88. O seguinte excerto de sua doutrina deixa essa posição bem clara:

> Tenho repetido constantemente que a legalidade é elemento absolutamente indispensável no campo tributário. Não pode haver cobrança de tributo sem lei e não há dúvida de que o artigo 150, I da Constituição consagra proibição ("limitação") ao exercício do poder de tributar que é total, absoluta e claramente aplicável à matéria tributária.
> O ponto que merece ser submetido a uma análise crítica não é se a legalidade pode ser dispensada; a legalidade é indispensável em matéria tributária. O ponto é saber qual o tipo e o grau de legalidade que satisfazem a exigência do artigo 150, I da CF/88. Vale dizer, que desenho deve ter a lei tributária para se considerar atendido o artigo 150, 1?[28]

Em torno dessa questão - grau da determinação legal necessário para o atendimento ao princípio da legalidade tributária - é que Marco Aurélio Greco critica as ideias de legalidade estrita e tipicidade fechada, segundo as quais a lei tributária teria que atingir o grau máximo de fechamento conceitual para o cumprimento do princípio da legalidade tributária. No âmbito metodológico, o autor questiona os supostos fundamentos constitucionais explícitos

---

27 Por todos, FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Crise Epistêmica no Direito Tributário Contemporâneo: do Esgotamento do Formalismo Normativista aos Riscos do Solidarismo Fiscal*. Revista Direito Tributário Atual v. 56. ano 42. p. 629-665. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024, p. 643-644.

28 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2019, 4ª ed., p. 151.

e implícitos que embasam essa construção, demonstrando a inconsistência hermenêutica dessa visão da legalidade tributária e as consequências adversas de sua adoção para todo o sistema tributário, o que, em última análise, é contraditório com os próprios fundamentos teóricos dessas concepções.

Uma provocação bem singela, porém de difícil resposta, pode resumir um dos questionamentos de Marco Aurélio Greco quanto ao suposto fundamento constitucional direto das ideias de legalidade estrita e tipicidade fechada. Tratando da tipicidade tributária, o doutrinador faz a seguinte indagação: "Onde está na CF a tipicidade fechada?[29]". Embora sem citar Marco Aurélio Greco, Sacha Calmon enfrenta essa indagação sustentando que tal princípio nunca seria expresso na Constituição, decorrendo dos princípios da segurança e da certeza do Direito[30]. Roque Antônio Carraza[31] e Hugo de Brito Machado[32] adotam entendimento semelhante, fundamentando a legalidade estrita e a tipicidade fechada na visão da segurança jurídica como um princípio de *status* superior no Direito Tributário. Como se demonstrou, esses doutrinadores são claramente influenciados por Alberto Xavier, que dedicou um capítulo inteiro da sua obra que impulsionou o desenvolvimento desses postulados no Brasil à construção no sentido de que a segurança jurídica, cuja intensidade é maior na seara tributária, conduziria inexoravelmente à legalidade estrita e à tipicidade fechada[33].

Percebe-se, portanto, que a doutrina formalista reconhece que a legalidade estrita e a tipicidade tributária não são princípios expressamente consagrados na Constituição, porém entende que eles decorreriam diretamente do princípio da segurança jurídica, o qual, por ser mais intenso na seara tributária do que nos outros ramos do direito, assumiria uma natureza quase que absoluta no âmbito do Direito Tributário. Isso significa, como destacam Leonardo Rezende Alvim[34] e Ricardo Lodi[35], que a legalidade estrita é uma construção interpretativa da doutrina tributária, e não uma norma positivada pelo ordenamento jurídico pátrio. Essa construção interpretativa adota, como premissa necessária, a noção de que a segurança jurídica seria mais intensa na seara

---

29 Op. Cit. *Planejamento Tributário,* p. 167.

30 Op. Cit. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. p. 175.

31 Op. Cit. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 389.

32 Op. Cit. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 202.

33 Op. Cit. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, p. 43-56.

34 ALVIM, Leonardo de Andrade Rezende. *Os riscos da adoção da legalidade tributária estrita e a teoria de Ricardo Lobo Torres como marco de uma transição de modelos*. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Silvia Faber (coord.). *Direito financeiro e tributário na obra de Ricardo Lobo Torres*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020, p. 29.

35 RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Legalidade Tributária, Tipicidade Aberta. Conceitos Indeterminados e Cláusulas Gerais Tributárias*. Revista de Direito Adiministrativo, nº 229, p. 313-33. Rio de Janeiro, julho-setembro 2002, p. 322.

tributária e que, por conta disso, possuiria um peso maior do que de outros princípios explícitos de índole constitucional, como a capacidade contributiva e a solidariedade, por exemplo.

Segundo Marco Aurélio Greco, essa construção interpretativa padece de uma grave inconsistência metodológica, na medida em que, ao dar primazia a princípios protetivos, como o da segurança jurídica, deixa de considerar todo o conjunto de normas constitucionais que, ao lado dessas normas protetivas de direitos individuais, também contém normas modificadoras da realidade com finalidades coletivas[36]. Na visão do doutrinador, não caberia a prevalência nem desses postulados decorrentes da segurança jurídica e nem dos postulados derivados da solidariedade social, ante a ausência de princípios absolutos no ordenamento jurídico pátrio. Como consequência, caberia ao intérprete buscar a composição entre os diferentes princípios e valores constitucionais.

Embora apresentada como disruptiva na seara tributária, essa visão de Marco Aurélio Greco é amplamente majoritária na doutrina constitucionalista estrangeira e nacional. As lições de Robert Alexy são clássicas nesse sentido, demonstrando que o entendimento do caráter absoluto de determinado princípio constitucional não seria compatível com a ideia de sua coexistência com outros princípios igualmente presentes na Constituição[37]. Tratando especificamente da segurança jurídica, Palao Taboada também entende pela impossibilidade da prevalência em abstrato da segurança jurídica enquanto princípio constitucional, ante a necessidade de sua ponderação com outros princípios e valores constitucionais[38]. Com base nessa mesma lógica, Luis Roberto Barroso[39], Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gonet Branco[40], explicando sobre o princípio hermenêutico da unidade da Constituição, aduzem que o intérprete possui o dever de harmonizar eventual tensão entre os dispositivos constitucionais, dado que não existe hierarquia entre as normas constitucionais.

Com efeito, é possível concluir que a visão da segurança jurídica como um princípio quase que absoluto e superior a outros princípios constitucionais, a partir da qual são deduzidos os princípios da legalidade estrita tributária de da tipicidade fechada, não se sustenta diante do entendimento amplamente majoritário da doutrina constitucionalista, a qual, por força do

---

36 Op. Cit. *Planejamento Tributário,* p. 81.

37 ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 3ª Edição. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024, p. 111.

38 TABOADA, Carlos Palao. *Algunas consideraciones sobre el principio de seguridad jurídica en la aplicación de las normas tributarias*. Revista Española de Derecho Financiero n. 185, jan-mar. 2020, p. 59.

39 BARROSO, Luis Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*, 9ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2020, p. 291.

40 MENDES, Gilmar Ferreira; GONET, Paulo Gustavo, *Curso de Direito Constitucional*, 16ª Ed, São Paulo: Editora Saraiva, 2021, p. 95.

princípio da unidade da Constituição, demonstra não haver princípios absolutos e nem hierarquia entre as normas constitucionais, cabendo ao intérprete, em respeito a todo o bloco de constitucionalidade, buscar a harmonização entre normas e valores constitucionais que eventualmente venham a colidir. Trata-se exatamente do que é defendido por Marco Aurélio Greco, que, como se demonstrou, aponta para a necessidade de composição dos princípios ligados à segurança jurídica e propriedade privada com outros princípios e valores decorrentes da solidariedade social e da capacidade contributiva[41]. O autor, assim, nada mais faz do que interpretar a Constituição de acordo com esse princípio hermenêutico da unidade da constituição.

A doutrina de Marco Aurélio Greco, portanto, não nega eficácia ao postulado da segurança jurídica e nem mesmo o entende como um princípio de hierarquia inferior a princípios de índole coletiva. O seu pensamento apenas refuta a visão da doutrina formalista do Direito Tributário acerca desse postulado, a qual, em descompasso com as lições já sedimentadas na doutrina constitucionalista, coloca a segurança jurídica como um princípio quase que absoluto e num patamar superior a outros princípios constitucionais, deduzindo, dessa visão, as ideias de legalidade estrita e tipicidade cerrada. Justamente por buscar o equilíbrio da segurança jurídica com outros princípios de igual hierarquia é que Marco Aurélio é categórico acerca da imprescindibilidade do princípio da legalidade tributária, em respeito à segurança jurídica, mas entende inexistir o dever de máximo fechamento conceitual oriundo do adjetivo estrita, pois ele inviabilizaria a observância a outros princípios constitucionais de igual hierarquia e, paradoxalmente, acabaria gerando mais insegurança jurídica.

Nesse cenário, a partir da composição da segurança jurídica com outros princípios constitucionais, como a capacidade contributiva, a solidariedade e a isonomia tributária, Marco Aurélio Greco adota uma visão do sistema constitucional tributário como um conjunto de normas que têm como escopo a proteção da liberdade individual do contribuinte e, ao mesmo tempo, a promoção da solidariedade social. Por conta disso, enxerga no princípio da legalidade tributária não somente como um postulado de defesa do contribuinte, mas também como um instrumento legítimo de captura da capacidade contributiva, a qual, segundo ele, também possui uma feição positiva, no sentido de criar um dever ao legislador de capturar manifestações de riqueza através da norma tributária[42]. Esse dever seria praticamente inviabilizado pelas ideias de legalidade estrita e de tipicidade fechada, as quais acabariam gerando diversos problemas práticos e incongruências para o sistema tributário nacional.

---

41 Op. Cit. *Planejamento Tributário,* p. 62-63.

42 Op. Cit. *Planejamento Tributário,* p. 342-344.

Marco Aurélio Greco demonstra que essa noção de que a lei de imposição tributária deveria ter o máximo grau de fechamento conceitual possível, não podendo utilizar de tipos, cláusulas gerais ou conceitos indeterminados, acaba gerando o indesejado fenômeno da inflação normativa[43]. Nessa linha, o efeito desta exigência da descrição minuciosa dos fatos a serem tributados para o atendimento à legalidade tributária consistiria na multiplicação de normas tributárias, dado que o legislador, ao invés de utilizar tipos e conceitos gerais para capturar, de forma mais ampla, manifestações de riqueza abrangidas pela sua competência tributária, passaria a necessitar editar uma infinidade de diferentes normas legais de natureza mais específica e determinada. Isso, por sua vez, acabaria gerando uma complexidade excessiva do sistema tributário[44], cujo enquadramento ou não de um determinado fato às normas de imposição tributária demandaria a análise exauriente de todo o extenso conjunto de normas editadas com base nesses postulados da legalidade estrita e da tipicidade fechada.

A consequência da inflação normativa e da maior complexidade gerada por ela seria, em última análise, a precariedade do ordenamento jurídico como um todo, que, em razão do excessivo número de normas, perderia a sua consistência e a coerência[45]. Desse modo, os princípios da legalidade estrita e da tipicidade cerrada, que são deduzidos do princípio da segurança jurídica pela doutrina formalista, acabariam, de modo paradoxal, trazendo mais insegurança ao sistema em razão da inflação normativa, da maior complexidade e da maior precariedade do ordenamento tributário que decorreriam da observância desse suposto dever de máximo fechamento conceitual dirigido ao legislador tributário, como bem pontuado por Marco Aurélio Greco:

> Aí sim está a grande insegurança, por paradoxal que possa parecer: quanto mais legislar, mais insegurança será provocada porque mais complexa ficará a aplicação do ordenamento pela dificuldade em orientar o agente público ou as pessoas da iniciativa privada; em suma, orientar aquele que tomará as decisões em matéria tributária. E difícil orientar tanto quem está numa posição como na outra.
>
> O jogo tributário acaba sendo de "sim ou não" com uma agravante que torna o processo cruel: na medida em que fica mais difícil arrecadar e o contribuinte consegue legitimamente escapar, o legislador, primeiro aumenta o número de normas e com isto a complexidade e, depois aumenta as punições.[46]

Por isso tudo é que Marco Aurélio Greco demonstra que os postulados da legalidade estrita e da tipicidade fechada, além de decorrerem de uma

[43] Op. Cit. *Planejamento Tributário,* p. 146-147.

[44] Op. Cit. *Planejamento Tributário,* p. 147.

[45] Op. Cit. *Planejamento Tributário,* p. 148.

[46] Op. Cit. *Planejamento Tributário,* p. 148.

interpretação rechaçada pela doutrina constitucional, são operacionalmente inviáveis, dado que geram inflação legislativa, complexidade da legislação, perda de coerência do sistema e, como consequência paradoxal disso tudo, mais insegurança jurídica.

Essa visão que rejeita as ideias de legalidade estrita e tipicidade fechada é defendida com vigor por Marco Aurélio Greco desde sua obra "O Planejamento Fiscal e a Interpretação da Lei Tributária", publicada em 1998[47]. Nessa época, talvez o único nome mais conhecido que adotava a mesma linha de pensamento fosse Ricardo Lobo Torres, cuja doutrina também rechaçava essa concepção da doutrina formalista acerca da legalidade tributária e entendia que a lei tributária poderia se utilizar de tipos, cláusulas gerais e conceitos indeterminados[48]. Posteriormente, como será demonstrado, o STF e outros doutrinadores passaram a se alinhar ao pensamento de Marco Aurélio Greco quanto ao princípio da legalidade tributária.

Portanto, as críticas de Marco Aurélio Greco em relação às construções doutrinárias da legalidade estrita e da tipicidade fechada baseadas na visão que enxerga o princípio da segurança jurídica como de natureza quase absoluta e superior a outros princípios do Direito Tributário, apesar de serem consideradas como disruptivas nessa seara, fundamentam-se em lições já consolidadas na doutrina constitucionalista acerca da ausência de hierarquia entre as normas constitucionais e da necessidade de harmonização de todos os princípios e valores constitucionais que se mostrem como colidentes. A partir dessa premissa de necessidade de composição dos princípios constitucionais tributários de índole protetiva com aqueles ligados à solidariedade social é que Marco Aurélio afirma categoricamente pela imprescindibilidade da edição de lei em sentido estrito para a cobrança de tributos, mas rechaça a noção de um suposto dever de máximo fechamento conceitual prescrito ao legislador tributário pelo inciso I do art. 150 da CF/88, pois reconhece que isso se funda em uma interpretação equivocada de todo o bloco de constitucionalidade e que acaba por gerar, paradoxalmente, mais insegurança jurídica. O doutrinador sustenta, assim, que o mencionado dispositivo constitucional exige uma legalidade suficiente, e não uma legalidade estrita.

5. DA LEGALIDADE SUFICIENTE

Além de rechaçar o suposto dever de máximo fechamento conceitual dirigido ao legislador tributário em razão das ideias de legalidade estrita e

---

47 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária. São Paulo: Dialética, 1998, p. 59.

48 TORRES, Ricardo Lobo. *A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais*. In: *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro, n. 58, pp. 193-219, 2004.

tipicidade fechada, Marco Aurélio Greco constrói as suas concepções acerca da legalidade e da tipicidade tributárias, afirmando que a legalidade tributária seria uma *legalidade suficiente*, a qual poderia ser atendida pela utilização de tipos funcionais nas normas tributárias de incidência. A consequência prática dessa construção é o reconhecimento, pelo doutrinador, de que a norma de incidência tributária pode se valer de conceitos indeterminados, cláusulas gerais e tipos abertos[49], de sorte que pode ser regulamentada por atos infralegais necessários para a complementação dos conceitos e tipos suficientemente trazidos pela norma de incidência.

Assim como as críticas às ideias de legalidade estrita e tipicidade cerrada, o conceito de legalidade suficiente presente nas obras de Marco Aurélio Greco também parece decorrer do seu entendimento sobre a necessidade de harmonização dos princípios constitucionais ligados à liberdade e segurança jurídica com aqueles princípios decorrentes da solidariedade e da capacidade contributiva. Com base nessa noção, a qual, como se demonstrou, revela-se como mais alinhada aos princípios de interpretação da Constituição majoritariamente aceitos pela doutrina constitucionalista, Marco Aurélio Greco desenvolve a ideia de legalidade suficiente, asseverando que "a exigência constitucional - a teor da jurisprudência do STF - é de uma *legalidade suficiente* e não uma legalidade estrita" [50].

Nesse cenário, com base em um exame mais abrangente da obra de Marco Aurélio Greco, que, como se aduziu, tem como um dos traços marcantes a preocupação com a composição da liberdade com a solidariedade, parece possível afirmar que o doutrinador entende que a legalidade tributária teria uma dupla feição, servindo não só de garantia de uma segurança jurídica suficiente do contribuinte contra a tributação sem fundamento legal, mas também como meio legítimo para que o legislador tributário, no exercício de sua competência tributária conferida pela Constituição Federal, possa capturar, por meio da norma de incidência tributária, fatos econômicos reveladores da capacidade contributiva. Trata-se, inclusive, de concepção semelhante àquela de Ricardo Lobo Torres, que entende que a legalidade e a tipicidade tributárias se subordinam não só à segurança jurídica, mas também à capacidade contributiva e a outros princípios substantivos de justiça[51].

---

[49] Conforme demonstra Luís Eduardo Schoueri, o termo tipo aberto seria, na realidade, uma redundância, enquanto que a ideia de tipo fechado seria contraditória. Isso porque os tipos são inerentemente dotados de um elevado grau de abertura e fluidez, sendo incompatíveis com a ideia de determinação conceitual. *In:* Direito Tributário. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 311. No entanto, essas nomenclaturas serão utilizadas no presente trabalho, dada a sua difusão na doutrina especializada.

[50] Op. Cit. *Planejamento Tributário,* p. 155.

[51] TORRES, Ricardo Lobo. *O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário*. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). Legalidade e tipicidade no direito tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 177-178.

Esse duplo viés da legalidade tributária extraível das lições de Marco Aurélio Greco decorre tanto da feição positiva que, no entendimento do doutrinador, o princípio da capacidade contributiva ostentaria[52] quanto de diversas passagens em que Marco Aurélio demonstra a preocupação com a operacionalidade da lei tributária em um contexto de uma realidade social extremamente dinâmica[53]. Assim, entende que, diante das mudanças que ocorrem com cada vez mais velocidade na economia, o modo de a lei tributária capturar adequadamente a capacidade contributiva revelada nos novos fatos econômicos seria por meio da utilização de *standards*, isto é, de signos linguísticos mais abertos e flexíveis.

Seguindo essa mesma lógica, mas tratando especificamente da questão da tipicidade, Marco Aurélio Greco defende a possibilidade de utilização de tipos pelo legislador tributário, denominando-os como *tipos funcionais*, os quais, segundo o autor, consistem um *standard*, isto é, em uma abstração mais ampla da realidade[54]. O doutrinador se afasta, assim, da ideia de tipicidade fechada, entendendo, em sentido diametralmente oposto ao defendido pela doutrina formalista, ser perfeitamente possível a utilização, pela norma de incidência tributária, de conceitos indeterminados, cláusulas gerais e de tipos. Na realidade, mais do que possível, sustenta que é desejável que a lei tributária se utilize dessas espécies de técnicas normativas, na medida em que elas se mostram imprescindíveis para garantir a flexibilidade necessária para a norma de incidência tributária acompanhar as rápidas mudanças na dinâmica socioeconômica e, assim, continuar a capturar a capacidade contributiva subjacente à base econômica contida na competência tributária.

Oportuno destacar, nesse particular, que os conceitos indeterminados, cláusulas gerais e tipos não se confundem, apesar de todos consistirem em abstrações mais amplas da realidade. Como explica Luis Eduardo Schoueri, o tipo se descreve a partir do seu cerne, valendo-se de uma descrição, e não de uma definição com contornos precisos[55]. Há, no tipo, a inclusão e a exclusão, e não a subsunção[56]. São, assim, definições mais fluidas da realidade. Já os conceitos apresentam uma definição com contornos mais precisos, havendo, nesse caso, a subsunção dos fatos[57]. Ricardo Lobo Torres explica em sentido semelhante, aduzindo que o tipo "é a ordenação dos dados concretos existentes na realidade

---

52 Op. Cit. *A Crise do Formalismo no Direito Tributário*, p. 15.

53 Op. Cit. *Planejamento Tributário,* p. 156.

54 Op. Cit. *Planejamento Tributário,* p. 172.

55 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Discriminação de Competências e Competência Residual*. In: Fernando Aurélio Zilveti; Luis Eduardo Schoueri. (Org.). Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Quartier Latin, 1998, v. , p. 109.

56 Op. Cit. *Discriminação de Competências e Competência Residual,* p. 110.

57 Op. Cit. *Discriminação de Competências e Competência Residual,* p. 109-110

segundo critérios de semelhança"[58] e que não se confunde com o conceito, que é a "representação abstrata de dados empíricos"[59]. As cláusulas gerais, por sua vez, são formulações de hipóteses legais de grande generalidade[60], conforme explica o saudoso doutrinador carioca.

Percebe-se, deste modo, que os tipos, as cláusulas gerais e os conceitos indeterminados se aproximam por serem dotados de um elevado grau de abstração. Os tipos, no entanto, são abstrações da realidade ainda mais amplas e fluidas do que os conceitos indeterminados e as cláusulas gerais. Por essa razão, além da corrente doutrinária formalista que nega a possibilidade do legislador tributário se valer dessas três técnicas linguísticas, há uma corrente intermediária, que rejeita as ideias de legalidade estrita e tipicidade fechada, entendendo ser inevitável a utilização de cláusulas gerais e conceitos indeterminados pela norma infraconstitucional de incidência tributária. Todavia, em razão de sua maior fluidez e abertura, aduz que os tipos, apesar de utilizados pela Constituição na distribuição de competência tributária, não podem ser utilizados pelo legislador infraconstitucional para a disciplina da regra matriz de incidência tributária. São partidários dessa corrente doutrinária intermediária nomes como Luís Eduardo Schoueri, Diogo Olm Ferreira e Victor Lyra Guimarães Luz[61].

Já Marco Aurélio Greco, além de admitir a utilização de conceitos indeterminados e cláusulas gerais, também entende que a norma de incidência tributária pode se valer de tipos em seu texto normativo. Trata-se de posição que enxerga uma flexibilidade ainda maior conferida ao legislador tributário do que a da corrente doutrinária intermediária capitaneada por Luís Eduardo Schoueri, que se alinha à posição de Marco Aurélio quanto à rejeição da ideia de tipicidade fechada enquanto princípio do sistema constitucional tributário, mas entende pela impossibilidade da utilização de tipos pela legislação infraconstitucional que disciplina a regra matriz de incidência tributária.

Marco Aurélio Greco, portanto, entende que a lei que institui um tributo poderá se valer de conceitos indeterminados, cláusulas gerais e tipos. Não haverá violação ao princípio da legalidade tributária em razão da utilização dessas técnicas de linguagem pelo legislador tributário. Segundo o autor, a partir do momento em que a Constituição conferiu a competência tributária para o legislador, ela autorizou que toda aquela realidade econômica contida na norma atributiva da competência tributária fosse captada pela lei instituidora do tributo[62]. É dizer, a Carta Magna permitiu o esgotamento da competência

---

58 Op. Cit. *O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário*, p. 137.

59 Op. Cit. *O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário,* p. 138.

60 Op. Cit. *O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário,* p. 154.

61 SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal*. São Paulo: IBDT, 2021. P. 38.

62 Op. Cit. *Planejamento Tributário,* p. 164-165.

tributária conferida ao legislador, o que seria plenamente legítimo, considerando a feição positiva do princípio da capacidade contributiva. Deste modo, seria constitucional a utilização de conceitos indeterminados, cláusulas gerais e tipos abertos pelo legislador tributário, já que adequada e necessária para o esgotamento da competência tributária e a captura, pela norma de imposição, de toda a capacidade contributiva subjacente à base econômica contida na competência tributária.

Há algumas consequências práticas extremamente relevantes oriundas dessa ideia de legalidade suficiente adotada por Marco Aurélio Greco. A primeira delas, como demonstrado, é no sentido de que não haverá inconstitucionalidade na lei instituidora de tributos que se utilize de tipos, conceitos indeterminados e cláusulas gerais. Ademais, como consequência lógica, também não haverá qualquer inconstitucionalidade na edição de decretos administrativos que regulamentem esses conceitos com elevado grau de indeterminação legitimamente utilizados pelo legislador tributário, já que necessários à operacionalização e à uniformização das interpretações possíveis, como destaca Ricardo Lobo Torres[63].

Essas consequências práticas da ideia de legalidade suficiente podem ser mais bem compreendidas por meio de uma rápida menção à jurisprudência relacionada ao tema. Desde o famigerado RE nº 343.446, julgado em 2003, o STF vem rejeitando as ideias de legalidade estrita e tipicidade fechada. Nesse precedente, que pode ser considerado como o *leading case* quanto ao grau de determinação conceitual necessário para que a norma de imposição fiscal cumpra o princípio da legalidade tributária, o STF considerou que o art. 22, II, da lei nº 8.212/91, ao utilizar os conceitos indeterminados de *atividade preponderante* e *risco leve, médio ou grave* para a aplicação da alíquota da contribuição ao SAT de 1%, 2% ou 3%, já definia satisfatoriamente todos os elementos da regra matriz de incidência tributária. A Corte Constitucional asseverou, por isso, não haver inconstitucionalidade na delimitação desses conceitos por atos normativos infralegais editados pelo Poder Executivo, na medida em que necessários para definir, com exatidão, os conceitos legais e, assim viabilizar a aplicação da lei tributária. Posteriormente, em 2020, o STF foi além no julgamento conjunto do RE nº 1.043.313 e da ADI nº 5.277, quando decidiu pela constitucionalidade da delegação ao Poder Executivo da competência para reduzir e restabelecer as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras e sobre as receitas decorrentes da venda álcool combustível. Nessa ocasião, a corte constitucional, inclusive, citou Marco Aurélio Greco para rechaçar a ideia de legalidade estrita e adotar o conceito de legalidade suficiente presente em suas obras[64].

---

63 Op. Cit. *A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais*., p. 209

64 RE nº 1.043.313, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2020, *DJ* 24/03/2021, voto de Dias Toffoli, p. 4.

Como já demonstrado neste estudo, além de ser rechaçada pela jurisprudência do STF há alguns anos, essa concepção de que o princípio da legalidade tributária exigiria o máximo fechamento conceitual e inadmitiria a utilização de tipos e conceitos abertos pelo legislador infraconstitucional é apontada por Marco Aurélio Greco como incompatível com a realidade atual de transformações socioeconômicas cada vez mais rápidas. Leonardo Rezende Alvim[65] e Sergio André Rocha[66] também possuem entendimentos semelhantes, aduzindo que as ideias de legalidade estrita e tipicidade fechada não se mostram adequadas ao atual contexto socioeconômico da sociedade de risco e das constantes inovações decorrentes da economia digital. Por isso, esses dois doutrinadores também se filiam à corrente defendida por Marco Aurélio Greco no sentido de que a norma infraconstitucional de incidência tributária pode se utilizar de tipos, conceitos indeterminados e cláusulas gerais.

Analisando especificamente a tributação indireta sobre a atividade de *streaming*, Luciana Marques Oliveira, em recente artigo publicado sobre o tema, exemplifica bem os problemas gerados pela definição da regra matriz de incidência mediante conceitos fechados no contexto das inovações tecnológicas trazidas pela economia digital, demonstrando ser mais adequada edição de normas de imposição tributária que contenham termos mais genéricos e amplos e, dessa forma, tenham aptidão para capturar as novas operações que tendem a surgir[67]. Trata-se de exemplo que confirma a tese de Marco Aurélio Greco no sentido de que, diante de uma realidade socioeconômica cada vez mais dinâmica, a utilização de conceitos indeterminados, cláusulas gerais e tipos pelo legislador tributária se revela como mais adequada.

Na reforma tributária recentemente promulgada pela EC nº 132/2023, foi dada preferência à utilização de tipos, cláusulas gerais e conceitos indeterminados em detrimento de conceitos com um alto grau de determinação para a delimitação da regra matriz de incidência dos novos tributos criados, quais sejam, o IBS e da CBS. O inciso I do § 1º do art. 156-A, inserido pela EC nº 132/2023, passou a prever que esses novos tributos incidirão sobre operações com bens e serviços, sem delimitar, com precisão, as espécies de operações incluídas nessa competência tributária. O § 8º desse dispositivo constitucional, inclusive, autorizou que a lei defina como serviço qualquer operação que não seja classificada como uma operação com bens. Em linha com a competência

---

65 Op. Cit. *Os riscos da adoção da legalidade tributária estrita e a teoria de Ricardo Lobo Torres como marco de uma transição de modelos*. p. 53-54.

66 Op. Cit. *Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo: Segurança Jurídica, Legalidade, Conceitos Indeterminados, Tipicidade e Liberdade de Conformação da Administração Pública*, p. 252-253.

67 OLIVEIRA, Luciana Marques Vieira da Silva. *Tributação de streaming: a próxima guerra fiscal e concorrencia*l. FGV Direito SP Research Paper Series n. Forthcoming, junho 2021.

constitucionalmente conferida, a Lei Complementar nº 214 de 16 de janeiro de 2025, que instituiu o IBS e a CBS, utilizou, em seu art. 4º, a cláusula geral "operações onerosas com bens ou serviços" para definir o aspecto material da regra matriz de incidência desses novos tributos.

A utilização de tipos, conceitos indeterminados e cláusulas gerais para a previsão de uma base tributária mais ampla pela norma de imposição tributária se alinha aos padrões mundiais, como pontua Melissa Guimarães Castelo, que demonstra que a grande maioria dos países do mundo se utiliza de uma base tributária ampla no âmbito da tributação sobre o consumo em razão das recomendações da literatura econômica especializada[68]. Isso significa que a ideia de legalidade suficiente trazida por Marco Aurélio Greco, além de possuir um embasamento jurídico-constitucional mais consistente, também se alinha aos imperativos de eficiência econômica e às melhores práticas internacionais, afastando o país da situação de atraso em sua legislação tributária causada em parte pela prevalência das ideias de legalidade estrita e tipicidade fechada, como alerta Leonardo Rezende Alvim[69].

Percebe-se, nesse cenário, que essa ideia de legalidade suficiente presente na obra de Marco Aurélio Greco oferece uma teoria muito mais consistente sobre o princípio da legalidade tributária do que a que deduz, da Constituição, os princípios da legalidade estrita e da tipicidade fechada. Primeiro porque, como demonstrado, apesar de ser apresentada como disruptiva na seara tributária, a teoria de Marco Aurélio se mostra muito mais alinhada às lições da doutrina constitucionalista sobre a hermenêutica constitucional, sobretudo ao princípio interpretativo da unidade da constituição, na medida em que se fundamenta na composição da segurança jurídica com a capacidade contributiva. Além disso, essa concepção de legalidade suficiente também é capaz de oferecer uma explicação mais satisfatória da realidade atual da legislação tributária pátria, a qual se utiliza de diversos conceitos com elevado grau de indeterminação em seus textos normativos, fugindo, assim, da terra prometida inalcançável oferecida pela ideia de tipicidade fechada, como bem destaca Sergio André Rocha[70]. Trata-se, desta forma, de uma teoria mais adequada ao ordenamento jurídico pátrio, à atual sociedade de risco e às inovações trazidas pela economia digital.

Por todos esses motivos é que essa ideia de legalidade suficiente, apesar de ainda não ser majoritária na doutrina tributária, sobretudo naquela considerada

---

68 CASTELLO, Melissa Guimarães. *A Hipótese Tributária do IBS*. In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto (Coord.). O IBS e a CBS na Constituição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024, p. 131.

69 Op. Cit. *Os riscos da adoção da legalidade tributária estrita e a teoria de Ricardo Lobo Torres como marco de uma transição de modelos*. p. 53.

70 Op. Cit. *A Origem do Princípio da Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro*. p. 427.

mais clássica, vem ganhando cada vez mais tração na doutrina tributária contemporânea, sendo defendida na atualidade por nomes como Ricardo Lodi Ribeiro[71], Sergio André Rocha[72], Marciano Seabra de Godoi[73], Leonardo Rezende Alvim[74], dentre outros. Mesmo doutrinadores que não aderem totalmente a essa concepção concordam com Marco Aurélio Greco no sentido de que é inevitável a utilização de conceitos com um elevado grau de indeterminação pela lei tributária, como é o caso de Luís Eduardo Schoueri[75]. No âmbito jurisprudencial, a teoria de Marco Aurélio Greco acerca do princípio da legalidade tributária já se mostra majoritária há tempos, na medida em que adotada pelo STF desde 2003, por ocasião do julgamento do RE nº 343.446, sobre a constitucionalidade da contribuição ao SAT, conforme demonstrado nesse estudo.

Nesse contexto, possível concluir que a concepção construída por Marco Aurélio Greco acerca da legalidade e da tipicidade tributárias, a qual deduz da Constituição Federal de 1988 o princípio da legalidade suficiente, e não os da legalidade estrita e da tipicidade fechada, é de suma relevância para a melhor interpretação do art. 150, I, da CF/88, tendo em vista que, junto com a doutrina de Ricardo Lobo Torres, foi pioneira em questionar a visão da doutrina formalista sobre a legalidade tributária, a qual, na época, se apresentava como praticamente hegemônica. Hoje em dia, essa ideia de legalidade suficiente já conta com mais adeptos na doutrina e é adotada de forma praticamente uníssona pela jurisprudência do STF, a qual, desde 2003, vem rechaçando as ideias de legalidade estrita e tipicidade fechada.

Portanto, o conceito de legalidade suficiente trazido por Marco Aurélio Greco tem o grande mérito de oferecer uma explicação mais satisfatória da legislação tributária nacional do que aquela oferecida pela doutrina formalista do direito tributário, revelando-se, também, como muito mais consistente com os princípios hermenêuticos de interpretação da Constituição majoritariamente aceitos pela doutrina constitucionalista, dado que se baseia em uma leitura completa da Constituição. As principais consequência práticas dessa visão da legalidade tributária presente na obra de Marco Aurélio são o reconhecimento da inevitabilidade e até da conveniência da utilização de conceitos indeterminados, cláusulas gerais e tipos pela lei tributária e, também, da constitucionalidade da edição de atos normativos infralegais para a

---

71 Op. Cit. *Legalidade Tributária, Tipicidade Aberta. Conceitos Indeterminados e Cláusulas Gerais*, p 313-333.

72 Op. Cit.. *Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo: Segurança Jurídica, Legalidade, Conceitos Indeterminados, Tipicidade e Liberdade de Conformação da Administração Pública*.

73 Op. Cit.. *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008..

74 Op. Cit. *Os riscos da adoção da legalidade tributária estrita e a teoria de Ricardo Lobo Torres como marco de uma transição de modelos*, p. 53-56.

75 Op. Cit. *Direito Tributário*, p. 313.

regulamentação desses conceitos indeterminados e tipos legitimamente utilizados pelo legislador tributário.

6. CONCLUSÃO

Como se viu, desde o fim da década de 70, a doutrina tributária majoritária entende pela existência dos princípios da legalidade estrita e da tipicidade cerrada, os quais, apesar de não serem positivados pela Constituição Federal, foram deduzidos do princípio da segurança jurídica, visto, no âmbito tributário, como um princípio constitucional de hierarquia superior e que não admitiria ponderação com outros princípios constitucionais. Como consequência dessa construção interpretativa, passou-se a entender que existiria um dever dirigido ao legislador de elaborar a regra matriz de incidência tributária com o máximo fechamento conceitual possível, sendo, por isso, inconstitucional a utilização de tipos, cláusulas gerais e conceitos indeterminados e a edição de atos normativos infralegais para a regulamentação da lei tributária.

Marco Aurélio Greco, junto com Ricardo Lobo Torres, foi um dos primeiros nomes de peso a questionar essas ideias de legalidade estrita e de tipicidade fechada. Desde os anos 90, quando essa corrente era praticamente hegemônica na doutrina, o autor em estudo já demonstrava as inconsistências teóricas e os problemas práticos dessa construção doutrinária, deduzindo, da Constituição Federal, uma legalidade suficiente, e não estrita. Além disso, Marco Aurélio Greco também explicou, ao longo de sua vasta produção acadêmica, as razões que levaram ao surgimento dessa doutrina, a sua importância histórica e o seu esgotamento diante do sistema constitucional atualmente vigente.

Com base no esgotamento dessa doutrina formalista diante da nova ordem constitucional inaugurada pela CF/88 é que Marco Aurélio Greco tece suas críticas às ideias de legalidade estrita e tipicidade fechada, demonstrando que a construção desses princípios a partir da noção de que o princípio da segurança jurídica possuiria um peso maior e não admitiria ponderação com outros princípios constitucionais na seara tributária estaria lendo a Constituição pela metade, na medida em que, além dos princípios e valores constitucionais protetivos, ligados à liberdade, também estão positivados, na Constituição Federal de 1988, princípios ligados à solidariedade social, como a capacidade contributiva e a igualdade material. Por isso, segundo Marco Aurélio, caberia ao intérprete buscar a composição desses diferentes princípios e valores constitucionais, na medida em que dotados do mesmo nível hierárquico e, por isso, igualmente passíveis de ponderação. Justamente com base nessa composição das diferentes normas constitucionais é que Marco Aurélio Greco rejeita a ideia de legalidade estrita e deduz, da Constituição, o que chama de legalidade suficiente.

É verdade que a doutrina de Marco Aurélio Greco acerca da legalidade e da tipicidade tributária foi disruptiva, oferecendo uma alternativa à interpretação da doutrina formalista que era praticamente hegemônica até os anos 90. No entanto, apesar de disruptiva na seara tributária, essa visão de Marco Aurélio Greco que busca a composição de todas as normas constitucionais e não coloca a segurança jurídica como um princípio de hierarquia superior nada mais faz do que observar o princípio hermenêutico-constitucional da unidade da Constituição, o qual, conforme a doutrina constitucionalista amplamente majoritária, impõe ao intérprete o dever de harmonizar as diferentes normas constitucionais em sua atividade interpretativa, em razão da ausência de hierarquia entre elas.

Além de mais adequada à hermenêutica constitucional, essa visão de Marco Aurélio Greco sobre a legalidade tributária também oferece uma explicação mais precisa da realidade da legislação tributária, na medida em que admite a utilização de conceitos indeterminados, cláusulas gerais e tipos pela norma de imposição tributária e, também, a sua regulamentação por atos normativos infralegais editados pelo Executivo, o que vem se mostrando inevitável diante da nova realidade social cada vez mais dinâmica e complexa. Isso porque, no atual contexto da sociedade de risco e da economia digital, as ideias de legalidade estrita e tipicidade fechada vêm se mostrando completamente incapazes de explicar a verdadeira realidade da legislação tributária, na qual a utilização de conceitos com um maior grau de indeterminação tem se mostrando não somente inevitável, mas também desejável para garantir uma mínima operacionalidade da lei e evitar o pernicioso fenômeno da inflação legislativa, o qual, de modo paradoxal, tende a gerar ainda mais insegurança jurídica.

Portanto, o entendimento de Marco Aurélio Greco sobre a legalidade tributária, que rejeita as ideias de legalidade estrita e tipicidade cerrada e constrói, no lugar delas, a concepção de legalidade suficiente, foi de suma importância para apresentar uma alternativa que interpretasse esse princípio constitucional com base na harmonização das diferentes normas constitucionais e oferecesse uma visão que fosse capaz de explicar a verdadeira realidade da legislação tributária. As consequências práticas mais relevantes da visão do doutrinador são o reconhecimento da constitucionalidade da utilização, pela legislação infraconstitucional tributária, de conceitos indeterminados, cláusulas gerais e tipos e, também, da possibilidade de sua regulamentação infralegal pelo Poder Executivo. Esse entendimento, apesar de ainda ser rejeitado pela doutrina formalista, é adotado pela jurisprudência do STF desde o famigerado RE nº 343.446, julgado em 2003, e vem ganhando cada vez mais adeptos na doutrina tributária contemporânea.

Marco Aurélio Greco, assim, longe de rejeitar o princípio da legalidade tributária, oferece, na verdade, uma visão mais realista dele, que se fundamenta

em uma interpretação mais adequada de todo o bloco de constitucionalidade, sendo capaz de, na prática, conciliar a legítima e necessária proteção do contribuinte com a igualmente legítima captura da capacidade contributiva pelo legislador constitucionalmente competente para tanto. Por conta disso é que a ideia de legalidade suficiente acaba por fortalecer o princípio da legalidade tributária, dado que oferece uma construção apta a ter uma efetiva aplicação prática, o que não ocorre com as ideias de legalidade estrita e tipicidade fechada, as quais parecem oferecer uma visão quase que utópica desse relevante princípio constitucional.

BIBLIOGRAFIA

ALEXY, Robert. ***Teoria dos Direitos Fundamentais***. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 3ª Edição. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024.

ALVIM, Leonardo de Andrade Rezende. ***Os riscos da adoção da legalidade tributária estrita e a teoria de Ricardo Lobo Torres como marco de uma transição de modelos***. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Silvia Faber (coord.). *Direito financeiro e tributário na obra de Ricardo Lobo Torres*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020.

BARROSO, Luis Roberto. ***Curso de Direito Constitucional Contemporâneo***, 9ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2020.

CARRAZA, Roque Antonio. ***Curso de Direito Constitucional Tributário***, 35ª Ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. ***Direito Tributário: linguagem e método***, 6ª Ed. São Paulo: Editora Noeses, 2015.

CASTELLO, Melissa Guimarães. ***A Hipótese Tributária do IBS***. In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto (Coord.). O IBS e a CBS na Constituição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. ***Curso de Direito Tributário Brasileiro***, 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

DERZI, Misabel Abreu Machado. ***Direito tributário, direito penal e tipo***. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. ***Crise Epistêmica no Direito Tributário Contemporâneo: do Esgotamento do Formalismo Normativista aos Riscos do Solidarismo Fiscal***. Revista Direito Tributário Atual v. 56. ano 42. p. 629-665. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024.

GODOI, Mariano Seabra de. ***O Quê e o Porquê da Tipicidade Tributária***. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. ***Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária***. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. ***Contribuições: Uma Figura Sui Generis***. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. ***Solidariedade social e tributação***, *in*: Solidariedade social e tributação, coord. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godói. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. ***Três perfis da legalidade tributária***, in: Legalidade e tipicidade no Direito Tributário, coord. Ricardo Lodi Ribeiro e Sérgio André Rocha, São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. ***Do poder à função tributária***, *in*: "Princípios e limites da tributação" 2", coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. ***A Crise do Formalismo no Direito Tributário***. Revista da PGFN, ano 1, nº 1, Brasília, 2011.

_____. ***Planejamento tributário***. São Paulo: Quartier Latin, 2019, 4ª ed.

MACHADO, Hugo de Brito. ***Curso de Direito Constitucional Tributário***, 2ª Ed. São Paulo. Editora Malheiros, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira; GONET, Paulo Gustavo. ***Curso de Direito Constitucional***, 16ª Ed, São Paulo: Editora Saraiva, 2021.

OLIVEIRA, Luciana Marques Vieira da Silva. ***Tributação de streaming: a próxima guerra fiscal e concorrencia***l. FGV Direito SP. Research Paper Series n. Forthcoming, junho 2021.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. ***Legalidade Tributária, Tipicidade Aberta. Conceitos Indeterminados e Cláusulas Gerais Tributárias***. Revista de Direito Administrativo, nº 229, p. 313-33. Rio de Janeiro, julho-setembro 2002.

ROCHA, Sergio André. ***Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo: Segurança Jurídica, Legalidade, Conceitos Indeterminados, Tipicidade e Liberdade de Conformação da Administração Pública***. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. ***A Origem do Princípio da Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro***. Revista Direito Tributário Atual nº 50. ano 40. p. 399-430. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. ***Discriminação de Competências e Competência Residual***. In: Fernando Aurélio Zilveti; Luis Eduardo Schoueri. (Org.). Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Quartier Latin, 1998, v. , p. 82-115.

_____. ***Direito Tributário***. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. ***Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal***. São Paulo: IBDT, 2021.

TABOADA, Carlos Palao. ***Algunas consideraciones sobre el principio de seguridad jurídica en la aplicación de las normas tributarias***. Revista Española de Derecho Financiero nº 185, jan-mar. 2020, p. 53-79.

TORRES, Ricardo Lobo. ***A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais***. In: *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro, n. 58, pp. 193-219, 2004.

_____. ***O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário***. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). Legalidade e tipicidade no direito tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

XAVIER, Alberto. ***Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação***. São Paulo: RT, 1978.

Capítulo 27
O Princípio da Legalidade Tributária na Obra de Marco Aurélio Greco

Rodrigo Maito da Silveira
Gustavo Alano Moretti

1. INTRODUÇÃO

Marco Aurelio Greco é inegavelmente um dos mais importantes doutrinadores que, nas últimas décadas, contribuíram para a evolução e o desenvolvimento do direito tributário brasileiro. Suas obras têm influenciado tanto a jurisprudência administrativa quanto judicial.

O pensamento de Marco Aurélio tem tido impacto direto em diversas decisões do Supremo Tribunal Federal ("STF") em matéria tributária, o que justifica o estudo de sua obra de modo aprofundado, como base para melhor compreender não apenas o ordenamento jurídico atual, mas especialmente a direção que a intepretação das leis tributárias poderá seguir.

Dentre os muitos trabalhos de Marco Aurélio versando sobre os mais diferentes temas, destaca-se o livro sobre planejamento tributário, matéria sobre a qual o autor é referência, já que sua obra, publicada originalmente em 2004, influenciou de forma significativa a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF").

Em que pese o livro ter por foco o planejamento tributário, as lições que dele se extraem são muito mais amplas. Para embasar suas visões acerca do tema, Marco Aurélio se debruça sobre questões basilares de direito tributário brasileiro, especialmente sobre a interação entre os princípios constitucionais tributários e como nosso sistema deve ser interpretado à luz da Constituição. É nesse contexto que tal obra influenciou a jurisprudência no que se refere à análise dos contornos do princípio da legalidade tributária.

Não há um consenso doutrinário acerca da interpretação do referido princípio, sendo possível encontrar os mais diversos posicionamentos na doutrina brasileira.

Enquanto alguns[1] defendem um caráter mais "rígido" do princípio, deixando pouco espaço para o Poder Executivo influenciar no desenho da hipótese de incidência tributária (fala-se, nesse sentido, em legalidade estrita), outros, como Marco Aurélio, defendem que basta à lei fornecer *standards* dentro dos quais o Poder Executivo teria liberdade de atuação.

De todo modo, vemos atualmente uma certa prevalência da segunda corrente nas decisões do STF, nas quais a Corte se vale de uma legalidade *suficiente*, termo apregoado por Marco Aurélio em sua obra para direcionar a interpretação do referido princípio.

Considerando a importância das lições de Marco Aurélio para a interpretação da legalidade tributária, o objetivo do presente trabalho é justamente analisar o pensamento do autor acerca do tema, como ele se alinha com o posicionamento o STF e, por fim, quais são as críticas a esse posicionamento por parte de doutrinadores mais aderentes à corrente de pensamento calcada na rigidez da legalidade como baliza para o exercício do poder de tributar.

2. A VISÃO DE MARCO AURÉLIO GRECO SOBRE O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Ao adentrarmos no pensamento de Marco Aurélio Greco sobre o princípio da legalidade, é interessante ressaltar que toda a obra do doutrinador é permeada por um esforço direcionado à busca do equilíbrio. Por sua importância, veja-se o seguinte trecho de sua conversa com o professor Sergio André Rocha, em que Marco Aurélio trata sobre seu ponto de partida ideológico[2]:

> Um dos problemas da visão filosófica ocidental é imaginar que todas as coisas têm uma única explicação, que há um conceito chave que justifica, determina, impõe uma explicação, mas sempre partindo da ideia de **um**. Essa é a lógica da civilização ocidental. Por outro lado, a civilização oriental não se apoia no **um**, ela se apoia no **dois**. Ou seja, o ponto de apoio de tudo o que acontece, de tudo o que se faz, é uma dualidade, e não uma unidade. O que você vê na figura do Yin e do Yang? O fundamento é dual, um branco nítido com uma pinta preta, e um preto nítido com uma pinta branca. Você pode perguntar, "mas em que isso altera a conversa"? Ora, muda a conversa, e muito! Na visão

---

1 *V.g.* XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. 175. p.

2 ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 179.

> ocidental, você tem uma resposta. Se você tem **uma** resposta, terá sempre **uma** verdade, sim ou não. Por outro lado, se você tem por fundamento uma dualidade, a resposta são pontos de equilíbrio, de mais ou de menos. A figura do Yin e do Yang não é uma linha reta que divide duas metades. Ela é uma linha curva. Portanto, conforme a posição que você olha, há mais preto e menos branco, ou o contrário.

Esse ponto de partida filosófico certamente tem influência no posicionamento do autor acerca da interação da legalidade tributária com demais normas do sistema e no seu alcance normativo.

Muitos doutrinadores[3] enxergam na Constituição Federal de 1988 uma preferência na proteção do contribuinte em face do Estado. A Carta Constitucional possui uma seção específica dedicada às limitações ao poder de tributar, o que seria um indício de que os contribuintes são especialmente protegidos na relação jurídico-tributária, da qual também participa o Estado.

Essa, todavia, não é a visão de Marco Aurélio Greco. No entendimento do autor, a Constituição Federal protege o contribuinte, sem deixar de reconhecer a função social da tributação[4].

Não deveria haver, nesse sentido, uma relação adversarial entre o indivíduo e o Estado, mas sim uma relação de atuação positiva na construção do Direito. Nas palavras do autor, *"entre indivíduo e Estado não há um 'nós' e 'eles', mas sim um 'todos', pois o Estado nada mais é do que uma criação do próprio Homem, que atua mediante condutas humanas por agentes cuja escolha e de cujo controle todos participamos, direta ou indiretamente"*.[5]

Em relação à legalidade, Marco Aurélio afirma que a o princípio passou por uma evolução ao longo do tempo, revelando o seu caráter dinâmico e conjuntural[6].

Uma primeira dimensão da legalidade enquanto instrumento de *libertação* foi forjada com esteio na teoria da Hans Kelsen, em que a legalidade era vista como mecanismo de proteção do contribuinte perante o Estado, em um

---

3 É o caso, por exemplo, de autores como Sacha Calmon, Humberto Ávila e Hugo de Brito Machado: COÊLHO, 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; ÁVILA, Humberto. Planejamento Tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 98, p. 78; MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 93-108.

4 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2019. p. 63; GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura "sui generis")*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 36; GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade e tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 169.

5 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura "sui generis")*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 36.

6 GRECO, Marco Aurélio. *Três papéis da legalidade tributária*. In Fiscalidade-Revista de Direito e Gestão Fiscal, v. 42. Porto: 2011. p. 5-11.

contexto positivista e formalista. Ao passo que o Estado se aprimorou no feitio de leis tributárias, a legalidade passou a ser vista como mecanismo de *dominação*, já que basta a lei estabelecer obrigações de natureza tributária para que o contribuinte a elas se submeta, sem que haja, de forma abrangente, uma ponderação sobre os valores e princípios preconizados e ultimados pela Constituição. Por fim, a legalidade passa (ou deveria passar) a assumir um papel de *emancipação*, conferindo à sociedade civil (aos cidadãos) a função de agir para aprovar regras que estejam em sintonia com os valores, princípios e objetivos constitucionais[7].

O ponto aqui é que a legalidade deveria ser sopesada com outros princípios constitucionais, como capacidade contributiva e solidariedade. O contribuinte tem o direito de pagar o tributo na forma de lei, mas sempre de acordo com sua capacidade de contribuir para os gastos públicos[8].

Ao mesmo tempo em que a Constituição Federal consagra princípios limitadores da atuação estatal, existem outros, somando-se a eles, com eficácia positiva, como é o caso da capacidade contributiva.[9]

Daí porque haveria a necessidade de ponderação das liberdades individuais dos contribuintes com a isonomia e a capacidade contributiva de eficácia positiva.[10]

De todo modo, o ponto de divergência não se dá apenas no que tange à interação dos princípios com outras normas constitucionais, mas também, e principalmente, quanto ao que se entende por legalidade tributária.

Um dos principais pontos de divergência na interpretação da legalidade tributária diz respeito ao nível de detalhamento da hipótese de incidência tributária a ser fornecido pela lei, para que o princípio da legalidade seja considerado atendido.

Muitos doutrinadores defendem a ideia de tipicidade fechada, ligado a uma legalidade estrita. Tendo em Alberto Xavier o seu principal defensor, a tipicidade fechada demandaria que a lei descrevesse pormenorizadamente todos os elementos da hipótese de incidência tributária, sem deixar espaço para o Poder Executivo influir na determinação dos conceitos utilizados pela lei. Nas palavras do saudoso professor português:

---

7 GRECO, Marco Aurélio. *Três papéis da legalidade tributária*. In Fiscalidade-Revista de Direito e Gestão Fiscal, v. 42. Porto: 2011. p. 5-11.

8 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2019. p. 81.

9 GRECO. Marco Aurélio. *Crise do formalismo no Direito Tributário Brasileiro*. Revista da PGFN, v. 1, p. 9-18, 2011. p. 15.

10 GRECO. Marco Aurélio. *Crise do formalismo no Direito Tributário Brasileiro*. Revista da PGFN, v. 1, p. 16.

> "a lei deve conter em si mesma todos os elementos da decisão no caso concreto, de tal modo que não apenas o fim, mas também o conteúdo daquela decisão seja por ela diretamente fornecidos. A decisão do caso concreto obtém-se, assim, por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independentemente de qualquer livre valoração pessoal."[11]

A necessidade de descrição pormenorizada da hipótese de incidência tributária pela lei também é mencionada nas doutrinas de Roque Carrazza e Hugo de Brito Machado.

Carrazza ensina que "*o princípio da legalidade teve sua intensidade reforçada, no campo tributário, pelo art. 150, I, da CF. Graças a este dispositivo, a lei - e só ela - deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. Sem esta precisa tipificação de nada valem regulamentos, portarias, atos administrativos e outros atos normativos infralegais: por si sós, não têm a propriedade de criar ônus ou gravames para os contribuintes*".[12]

Em sentido similar, segundo Hugo de Brito Machado, *"a lei não pode deixar para o regulamento ou para qualquer ato normativo inferior a indicação de qualquer dos elementos essenciais a essa determinação",* pois "*na lei devem estar todos os elementos necessários a que se possa identificar a situação de fato capaz de criar a obrigação tributária*"[13].

Por outro lado, outros autores, a exemplo de Luís Eduardo Schoueri, defendem que um fechamento conceitual total é tarefa impossível, diante da indeterminação da linguagem[14]. Dessa forma, ainda que a legislação devesse se valer de conceitos – estruturas linguísticas rígidas que fornecem as características necessárias e suficientes da realidade – para desenho da hipótese de incidência tributária, seria permissível a utilização de cláusulas gerais e conceitos indeterminados para tanto.

Uma terceira corrente enxerga a legalidade de forma ainda mais flexível. Ricardo Lobo Torres, por exemplo, defende que a legalidade sequer exige a utilização de conceitos, sendo autorizada a utilização de tipos – estruturas fluidas que descrevem a realidade conforme traços principais, com apego ao todo e não quanto a características necessárias e suficientes[15].

---

11 XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 38.

12 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 275.

13 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 82.

14 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 271.

15 TORRES, Ricardo Lobo. *Segurança jurídica e sociedade de risco*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). Direito tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 255-67 (256-7). Em sentido similar, ver: RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade tributária, tipicidade aberta, conceitos indeterminados e cláusulas gerais tributárias. Revista de Direito Administrativo v. 229, jul.-set./2002, p. 313-33.

Marco Aurélio Greco parece se alinhar a esta última corrente. Embora reconheça que a legalidade é indispensável em matéria tributária, o autor propõe como ponto de interrogação justamente o conteúdo do princípio da legalidade que é prescrito pelo Constituição Federal[16]. Seria necessário que o legislador previsse minuciosamente todas as características do fato que dá origem à obrigação tributária ou bastaria descrever suas características essenciais?

O autor se vale de exemplo interessante relacionado ao ICMS[17]. Menciona o caso da tributação de prestação onerosa de serviços de telecomunicação de qualquer natureza, afirmando que a legalidade estrita demandaria uma listagem de todos os serviços sujeitos ao tributo. Marco Aurélio afirma que, sendo esse o caso, a previsão de tributação de mercadorias também violaria a legalidade estrita, na medida em que todas as mercadorias sujeitas ao tributo deveriam estar pormenorizadamente descritas na legislação. Para o autor, não haveria necessidade da utilização deste grau de detalhamento.

Menciona também o caso da Contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), que será posteriormente analisado, no qual se questionava a legalidade da legislação referente à contribuição, que previa alíquotas de 1%, 2% e 3%, conforme o grau de risco da atividade preponderante exercida pelo contribuinte, sem especificar quais atividades seriam mais ou menos arriscadas. Essa tarefa foi deixada à legislação infralegal, o que o autor não parece entender como uma violação à legalidade tributária.

Para Marco Aurélio, esse exemplo comprova que a Suprema Corte exige tão somente a existência de uma legalidade *suficiente*, e não estrita, conforme defendido por parte da doutrina[18].

A questão está relacionada também o conceito de tipicidade. Marco Aurélio não nega a ideia de tipicidade como corolário do princípio da legalidade, mas mais uma vez questiona qual é a tipicidade exigida pela Constituição Federal. Nesse sentido, menciona a existência de duas espécies de tipos que podem ser utilizados pela lei: tipos estruturais e tipos funcionais. Nas palavras do autor:

> O tipo estrutural descreve um conceito jurídico preciso, por exemplo "seguro" ou "salário". Salário é salário, seguro é seguro, câmbio é câmbio, não há muito o que discutir quanto ao conceito que desenha uma estrutura precisa, definida juridicamente. O tipo funcional desenha um standard, um perfil, por exemplo, "renda". Renda é vista como resultado, o fato gerador de um imposto sobre a renda é obtê-la seja como honorário, lucro empresarial, ganho de capital etc. O tipo funcional abrange quaisquer hipóteses que levem ao resultado previsto enquanto que o tipo estrutural só admite o caso por ele qualificado. O tipo funcional está, em última análise,

16 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2019. p. 151.

17 Ibidem. p. 154.

18 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2019. p. 155.

> qualificando **um perfil ou um resultado** e, como tal, abrange qualquer figura que apresente o mesmo perfil ou qualquer meio que leve àquele determinado efeito.[19]

Marco Aurélio defende que a tipicidade deve ser vista como um *standard,* como modelo. Menciona, nesse sentido, que *"a lei prevê modelos de conduta e não necessariamente apenas um certo rótulo dado a conduta"*[20].

O autor defende, ao fim e ao cabo, é que o conceito de "tipicidade fechada" deveria ser revisto. Não haveria mandamento constitucional que determinasse o fechamento conceitual pela legislação infraconstitucional – tarefa que entende impossível. Ou seja, o ponto de divergência é em relação ao adjetivo "fechada" que se atribui à tipicidade[21].

Veja-se, portanto, que Marco Aurélio parece se filiar à corrente que admite a utilização, pela legislação, de termos com significado mais flexível, o que, de certa forma, garante maior espaço para atuação do Poder Executivo na construção de regra de hipótese de incidência tributária.

Conforme será visto a seguir, o Poder Judiciário parece seguir a mesma linha de Marco Aurélio Greco, considerando que o STF, em recentes decisões, validou a utilização de termos com maior grau de indeterminação pela lei tributária.

Em diversos casos julgados pelo STF, como, por exemplo, o Recurso Extraordinário nº 1.043.313[22] e a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.277[23], de relatoria do Ministro Dias Toffoli, o autor é citado no voto condutor, o que atesta sua influência sobre o referencial teórico utilizado para resolução da controvérsia em questão naquelas oportunidades.

Vejamos, portanto, como casos concretos vêm sendo julgados pelo STF à luz do princípio da legalidade, e como a jurisprudência se alinha e é influenciada pelo pensamento de Marco Aurélio Greco.

3. ESTADO ATUAL DA CONTROVÉRSIA NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O STF possui alguns julgados acerca do princípio da legalidade a partir dos quais é possível extrair conclusões importantes.

---

19 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2019. p. 172.

20 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2019. p. 173.

21 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2019. p. 175.

22 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 1.043.313, Relator: Min. Dias Toffoli, julgado em 10 dez. 2020.

23 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.277, Relator: Min. Dias Toffoli, julgado em 20 mar. 2003.

Um dos julgados mais relevantes sobre o tema é o Recurso Extraordinário nº 343.446[24], de relatoria do Ministro Carlos Velloso, citado anteriormente, que inclusive serve de base para outros julgados da Suprema Corte.

No caso concreto em análise naquela oportunidade, a Lei nº 7.787/1989 e a Lei nº 8.212/1991 instituíram a Contribuição para custeio do Seguro Acidente do Trabalho ("SAT"), prevendo a aplicação de alíquotas variáveis (1% a 3%) conforme o grau de risco da atividade preponderante desenvolvida pelo contribuinte.

A questão principal que se colocava no caso era se a lei poderia se valer de conceitos indeterminados – atividade preponderante e grau de risco da atividade – para fixar a hipótese de incidência do tributo, deixando liberdade para a legislação infralegal definir o que se entende por atividade de risco leve, médio e grave.

Em seu voto condutor, o Ministro Carlos Velloso entendeu não haver violação ao princípio da legalidade, na medida em que a lei teria definido satisfatoriamente todos os elementos da hipótese de incidência tributária. O fato de o regulamento complementar o conceito indeterminado utilizado pela legislação não seria atentatório ao referido princípio.

A lei teria fixado adequadamente os parâmetros para que o regulamento complementasse o conceito de "grau de risco leve, médio e grave" a partir de estatísticas de acidentes de trabalho.

O Ministro relator afirma, ainda, que caso o regulamento extrapolasse o conteúdo da lei, seria possível a declaração de sua invalidade. Esse, todavia, seria um problema de ilegalidade da norma infralegal e não de inconstitucionalidade apta a ser julgada pelo STF.

É interessante notar do caso em análise que o Ministro relator expressamente menciona a impossibilidade de a lei prever uma delegação pura de competência ao regulamento para fixação de alíquotas, o que difere *"da atribuição que a lei comete ao regulamento para a aferição de dados, em concreto, justamente pra a boa aplicação concreta da lei"*, conforme decidido no Recurso Extraordinário nº 290.079[25].

Tal julgado está em linha com o defendido por Marco Aurélio Greco. Admitiu-se a utilização de termo com significado indeterminado, cabendo à legislação infralegal a fixação do sentido do termo a partir de parâmetros fornecidos pela lei.

Rejeitou-se, indiretamente, a ideia de tipicidade fechada, já que não seria necessário que a lei descrevesse em alto grau de detalhe o fato tributá-

---

[24] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 343.446, Relator: Min. Carlos Velloso, julgado em 20 mar. 2003.

[25] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 290.079, Relator: Min. Carlos Velloso, julgado em 17 out. 2001.

vel, sendo admitida a intervenção do regulamento para complementação do conceito legal. Daí porque Marco Aurélio, ao interpretar o julgado, fala em "legalidade suficiente".

No Recurso Extraordinário nº 704.292[26], coube ao STF, em caso relacionado a contribuição para categoria profissional, analisar possível violação ao princípio da legalidade tributária pela Lei nº 11.000/2004, que autorizou conselhos profissionais a fixarem os valores de contribuições anuais devidas por pessoas físicas e jurídicas por meio de ato infralegal.

No caso concreto, em acórdão de relatoria do Ministro Dias Toffoli, a Suprema Corte entendeu que houve violação ao princípio da legalidade, uma vez que os dispositivos da lei não estipularam todos os elementos necessários para a incidência do tributo, "*deixando ao puro arbítrio do administrador o estabelecimento do valor da exação - afinal, não há previsão legal de qualquer limite máximo para a fixação do valor da anuidade.*"

O Ministro relator cita o entendimento de Marco Aurélio Greco em seu voto, mencionando a posição de que a legalidade deve ser vista a partir de fins ao invés de meios (em especial no caso das contribuições). Também menciona a ideia de legalidade *suficiente*, afirmando que *"é possível dizer que há respeito ao princípio da legalidade quando uma lei disciplina os elementos essenciais e determinantes para o reconhecimento de um tributo como tal e deixa um espaço de complementação para o regulamento".*

Em outro caso semelhante sobre contribuição para categoria profissional, julgado na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.697[27], o STF entendeu não haver violação ao princípio da legalidade pela Lei nº 12.514/2004, que delegou ao âmbito infraconstitucional a fixação do valor exato de anuidades, descontos, critérios de isenção, regras de recuperação de créditos parcelamentos e descontos.

Isso porque o *quantum debeatur* da obrigação tributária estaria limitado a um montante previamente estabelecido no artigo 6º da referida lei.

O Ministro relator, Edison Fachin, afasta a ideia de tipicidade cerrada, defendida por Alberto Xavier, e aborda outras questões referentes à espécie do tributo em análise e a praticabilidade na tributação. Cita Misabel Derzi para justificar a tributação conforme a praticabilidade, para tornar a aplicação da lei mais simples e viável. Lembra, também, que o tributo em análise seria uma contribuição parafiscal, o que admitiria a "delegação" da fixação das anuidades para órgãos de classe das categorias econômicas e profissionais. Menciona, nesse sentido, a doutrina de Sacha Calmon, para quem:

---

[26] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 704.292, Relator: Min. Dias Toffoli, julgado em 03 ago. 2017.

[27] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.697, Relator: Min. Dias Edson Fachin, julgado em 30 mar. 2017.

> "A razão de cometer aos órgãos de classe das categorias econômicas e profissionais a fixação das anuidades e/ou mensalidades prende-se à extrema variedade das situações locais e às variegadas capacidades contributivas dos estamentos sociais em tela, além do reconhecimento da legitimidade representativa dos órgãos de classe."[28]

Veja-se, portanto, que a legalidade dita estrita foi mais uma vez afastada, permitindo-se maior intervenção do Poder Executivo no desenho da hipótese de incidência tributária.

Também em linha com o julgado acima é o Recurso Extraordinário nº 838.284[29], de relatoria do Ministro Dias Toffoli, que tratou da constitucionalidade da taxa relacionada à Anotação de Responsabilidade Técnica. No caso concreto, a Lei nº 6.994/82 havia admitido a fixação da taxa dentro de um limite máximo, sem, contudo, estabelecer, de forma expressa, critérios a serem observados pela regulamentação.

Mais uma vez citando Marco Aurélio Greco, o Ministro relator discorre sobre a existência de uma legalidade suficiente, em oposição à legalidade estrita, argumentando que a fixação do valor exato da taxa por atos infralegais seria admissível, considerando que a Administração Pública, por estar diretamente envolvida na atividade que dá ensejo à taxa, teria melhores condições de aferir a realidade e complementar o aspecto quantitativo desse tributo. Daí porque não haveria violação ao princípio da legalidade.

Por fim, cabe mencionar o Recurso Extraordinário nº 1.043.313[30] e a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.277[31], também de relatoria do Ministro Dias Toffoli, julgados em conjunto, e que talvez tenham gerado maior controvérsia no meio jurídico-tributário no tocante à interpretação e aplicação do princípio da legalidade ao caso concreto.

No caso do Recurso Extraordinário nº 1.043.313 discutia-se a possibilidade de o Poder Executivo reduzir e restabelecer alíquotas de PIS e COFINS incidentes sobre receitas financeiras, tendo em vista que a Lei nº 10.865/2004 delegou essa possibilidade ao Poder Executivo até o limite da alíquota combinada de 11,75%.

Já na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.277, discutia-se a inconstitucionalidade de dispositivo da Lei nº 9.719/98, que autorizava ao Poder

---

28 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 158.

29 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 838.284, Relator: Min. Dias Toffoli, julgado em 25 mar. 2017.

30 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 1.043.313, Relator: Min. Dias Toffoli, julgado em 10 dez. 2020.

31 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.277, Relator: Min. Dias Toffoli, julgado em 20 mar. 2003.

Executivo fixar coeficientes para redução e reestabelecimento de alíquotas aplicáveis a operações com álcool, inclusive para fins carburantes. A manipulação das alíquotas estaria limitada ao valor máximo de PIS e da COFINS correspondente à aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, sobre preço médio de venda no varejo.

No primeiro caso, após um breve período em que as alíquotas foram reduzidas, os contribuintes se insurgiram quanto ao restabelecimento das alíquotas via Decreto do Poder Executivo, enquanto no segundo caso a ação foi promovida pela Procuradoria Geral da República, contestando a redução de alíquotas operada igualmente por meio de Decreto.

No entendimento do Ministro relator, não haveria violação ao princípio da legalidade em ambos os casos. Referindo-se, uma vez mais, à legalidade suficiente, entendeu que o fato de a legislação (em ambos os casos) conferir limites e condições para manipulação das alíquotas por parte do Poder Executivo afastaria qualquer violação ao princípio da legalidade tributária.

Nos dois casos, o Ministro relator também teceu considerações sobre aspectos de determinados tributos que supostamente justificariam menor rigidez da legalidade tributária, como o seu grau de "coatividade" e seu efeito extrafiscal.

Quanto à coatividade dos tributos, o Ministro relator afirmou o seguinte:

> Embora o pagamento de uma contribuição não decorra, necessariamente, de benefício imediato concedido ao contribuinte, isso, eventualmente, pode ocorrer. Muito por conta desse quadro, doutrinas chegam a dizer que alguns exemplares dessa classe tributária se aproximam das taxas, e outros, dos impostos. O que importa notar é que, quando o pagamento de uma contribuição decorrer da concessão desse tipo de benefício, a carga de coatividade dessa exação se mostrará mitigada: o patrimônio afetado do contribuinte acabará sendo, de algum modo, compensado imediatamente. Isso significa que o princípio da legalidade tributária será, no tocante a esse tributo, menos rígido, possibilitando especial diálogo da lei que dela trata com o regulamento.

No que tange à extrafiscalidade, o Ministro menciona que a função extrafiscal de um tributo admitiria maior interferência por parte do Poder Executivo, que teria maiores condições para tratar de matérias técnicas e fáticas.

Com base nas decisões mencionadas, é possível perceber que o STF tem afastado a chamada legalidade estrita, rechaçando a ideia de tipicidade cerrada, defendida por parte da doutrina tributária brasileira, apoiando-se, em grande medida, na doutrina de Marco Aurélio Greco.

Além disso, características inerentes a determinadas espécies de tributos são levadas em conta para justificar a flexibilização da legalidade tributária, como, por exemplo, a "coatividade" relacionada à espécie tributária e à sua finalidade extrafiscal.

Deve-se ressaltar, todavia, que a jurisprudência do STF não é exatamente consistente. Em outras manifestações, como por exemplo no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446[32], em que se discutiu a constitucionalidade do art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional ("CTN"), o STF se manifestou pela necessidade de a lei ser o mais precisa possível na definição da hipótese de incidência tributária, com referências à legalidade estrita[33].

Curiosamente, esse último julgamento tratava dos limites do planejamento tributário (no contexto de o referido dispositivo do CTN ser enquadrado como uma possível regra antielisão), matéria em que Marco Aurelio Greco é a maior referência no país. Ainda assim, justamente nesse caso, o STF recorreu a autores que enxergam na legalidade norma que limita a atuação estatal a partir da exigência de descrição pormenorizada da hipótese de incidência em lei.

De todo modo, não se nega que a jurisprudência atual é mais permissiva no sentido de flexibilizar a legalidade para atribuir um maior protagonismo ao Poder Executivo, em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade, para desenhar a hipótese de incidência tributária, ainda que, em alguns casos, tenha aplicado a legalidade tributária em sentido mais rígido.

Essa posição do STF, todavia, vem sendo criticada por parte da doutrina, conforme será visto a seguir.

4. CRÍTICAS DOUTRINÁRIAS ACERCA DA "FLEXIBILIZAÇÃO" DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Como visto, a jurisprudência do STF vem se inclinando na linha de afastar a ideia de tipicidade cerrada, vinculada ao princípio da legalidade tributária, dando lugar a uma legalidade *suficiente*.

Tal jurisprudência, todavia, não vem sendo isenta de críticas por parte da doutrina, seja daqueles adeptos a uma tipicidade cerrada, ou mesmo de autores que concluem por uma menor rigidez ao interpretar a legalidade tributária.

Vejamos, portanto, duas manifestações doutrinárias importantes, publicadas recentemente, após as decisões proferidas pelo STF, acima mencionadas, e que contrariam a linha adotada pela Suprema Corte.

---

32 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446, Relator: Min. Carmen Lúcia, julgado em 27 abr. 2022.

33 Veja-se o seguinte trecho do voto da Ministra relatora Carmen Lúcia: "A tipicidade no direito tributário é corolário do princípio da legalidade estrita prevista no inc. I do art. 150 da Constituição da República a exigir definição precisa dos fatos que podem vir a resultar em tributação". A ministra inclusive cita a doutrina de Alberto Xavier em seu voto, junto com outras menções a Hugo de Brito Machado e Roque Carrazza. Cabe ressaltar que o Ministro Dias Toffoli, que em diversas manifestações fez referência à legalidade suficiente, acompanhou o voto da Ministra relatora Carmen Lúcia.

Luís Eduardo Schoueri, Diogo Olm Ferreira e Victor Lyra Guimarães Luz, em trabalho conjunto que analisa em detalhes os julgamentos do Recurso Extraordinário nº 1.043.313 e da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.277, entendem que o STF se equivocou ao decidir que não houve violação à legalidade tributária nos casos mencionados.[34]

No entendimento dos autores, diferentemente do que ocorreu em outros casos, não houve o estabelecimento de limites e condições a partir das quais o Poder Executivo deveria pautar a sua atuação, tendo sido concedida verdadeira delegação para fixação das alíquotas pelo Poder Legislativo ao Poder Executivo.

Isso porque as leis que previram a possibilidade de redução e restabelecimento de alíquotas de PIS e COFINS, no caso da tributação de receita financeiras e receitas decorrentes de operações com álcool, fixaram tão somente as alíquotas máximas que poderiam ser aplicadas pelo Poder Executivo, sem prever diante de quais circunstâncias ou métricas a partir das quais a redução ou restabelecimento poderia ocorrer.

Seria uma clara hipótese em que a redução ou restabelecimento das alíquotas ocorreria conforme a discricionariedade do Poder Executivo, o que é vedado pela legalidade tributária, nos moldes propostos pelos autores. Em suas palavras:

> (...) podemos verificar que ao menos um aspecto dos requisitos exigidos pelo Ministro Dias Toffoli para, como se referiu, seja admissível "flexibilizar" a Legalidade não está presente no caso do RE n. 1.043.313. Existem limites previstos em lei, não obstante eivados de certa falta de clareza, mas inexistem condições estipuladas pelo legislador para que o Poder Executivo desenvolva a delegação que lhe foi atribuída. O Ministro Relator chamou de "condições" o que, em verdade, era mero escopo da delegação (pessoas jurídicas no regime não cumulativo). Nada se diz quanto a em que casos essas pessoas jurídicas poderiam ter sua tributação modificada por ato do Executivo. A discricionariedade é absoluta![35]

Os autores também criticam a flexibilização da legalidade tributária a partir de considerações sobre a coatividade dos tributos e sua função extrafiscal.

Em relação à coatividade, que Schoueri, Olm e Luz entendem ser melhor definida como retributividade, tais autores afirmam que essa caracte-

---

34 SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a óptica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 113.

35 SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a óptica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 107.

rística dos tributos não seria necessária para compreender os contornos da legalidade tributária[36].

Os autores lembram que a legalidade pode ser entendida como regra – mandamento que descreve a conduta a ser seguida –, ao afirmar que é proibida a instituição ou majoração de tributos sem lei que os estabeleça, ou como princípio – mandamento que define um estado de coisas a ser concretizado –, que impõe maior determinação conceitual da hipótese de incidência tributária, dentro dos limites possíveis.

A regra da legalidade tributária não abriria espaço para flexibilização: deve haver lei para instituição ou majoração do tributo. Trata-se de mandamento absoluto. Se a lei abre espaço para discricionariedade do Poder Executivo para estabelecer a exação, há violação à legalidade e não uma flexibilização.

O princípio da legalidade, por outro lado, impõe determinação dos elementos essenciais da hipótese de incidência na maior medida possível. Em relação aos tributos com caráter retributivo, considerando que sua quantificação *"está atrelada ao próprio custo de atividades desenvolvidas pelo Poder Público, a sua própria natureza poderá demandar que atos infralegais complementem as previsões da lei, permitindo a mensuração da obrigação tributária e, portanto, a concretização dos desígnios do legislador"*[37].

Com isso, não se admite que os elementos da hipótese de incidência sejam fixados pelo Poder Executivo. Sua atuação deve sempre se pautar em critérios previamente estabelecidos em lei, sob pena de violação da *regra* da legalidade tributária.

Veja-se que, nesses casos, não houve a utilização de um termo com significado indeterminado pela legislação a partir do qual um ato infra legal fixou seus contornos. Dessa forma, não se pode dizer que a posição do STF, no caso concreto, está integralmente de acordo com a doutrina de Marco Aurélio Greco.

Marco Aurélio defende o afastamento da tipicidade fechada, considerando ser impossível determinação conceitual completa, diante dos limites da linguagem, assim como defendem Schoueri, Olm e Luz. Todavia, no Recurso Extraordinário nº 1.043.313 e na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.277, o que se teve foi uma verdadeira delegação pela lei ao Poder Executivo para a fixação de alíquotas de PIS e COFINS em determinadas situações.

O que se pretende dizer é que não vemos, com clareza, na doutrina de Marco Aurélio Greco, se o deslinde da controvérsia acima delineada seria de-

---

36 SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a óptica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 36.

37 SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a óptica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 36.

fendida pelo autor[38], a ponto de afirmarmos que existem divergências teóricas entre o autor e Schoueri, Olm e Luz, as quais poderiam levar a resultados diversos na análise dos referidos casos pelo STF.

De todo modo, é interessante notar que Schoueri, Olm e Luz defendem que a legislação infraconstitucional deveria se valer de conceitos ou invés de tipos para a definição da hipótese de incidência dos tributos[39]. O professor Luís Eduardo Schoueri, em outras oportunidades, já manifestou esse mesmo entendimento, admitindo a utilização de tipos pela Constituição Federal, mas não pela legislação infraconstitucional[40].

Nesse ponto, parece haver divergência entre os autores e Marco Aurélio Greco, que, como visto, admite a utilização, pela legislação infraconstitucional, de termos com significado fluido e que qualificam um "perfil" ou um "resultado"[41].

Essa divergência teórica, todavia, não parece ser relevante para a análise, por exemplo, do caso que foi analisado pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 343.446, anteriormente comentado.

Quanto a esse julgado, os autores não parecem discordar da posição do STF, ao entender não haver violação à legalidade tributária na fixação da hipótese de incidência da contribuição para o SAT.

Como visto, trata-se de caso em que a legislação se valeu de conceito indeterminado (grau de risco da atividade) para fixação da alíquota do tributo, delegando ao Poder Executivo escolha entre os percentuais de 1%, 2% e 3%, a partir de critérios preestabelecidos em lei.

Ou seja, os autores também admitem a utilização de cláusulas gerais e conceitos indeterminados para fixação da hipótese de incidência tributária, afastando a tipicidade cerrada, considerando não ser possível a utilização de conceitos absolutamente inequívocos pela lei.

Pode-se dizer, portanto, que os autores se encontram no "meio do caminho". Afastam a tipicidade cerrada, sem admitir a delegação de competência para o Poder Executivo fixar, a partir de sua discricionariedade, elementos essenciais da hipótese de incidência do tributo.

Noutro espectro, é possível mencionar um exemplo de manifestação doutrinaria que apresenta maior divergência teórica com a posição defendida pelo

---

38 É possível que o autor concorde com a posição do STF. O que destacamos aqui é que, a partir da leitura dos textos mencionados acima, não é possível extrair com clareza essa conclusão, na medida em que entendemos que o caso julgado pelo STF é diferente dos demais também citados no presente trabalho.

39 SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a óptica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 38.

40 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 277.

41 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2019. p. 172.

STF nos casos acima mencionados, e mesmo com a doutrina defendida por Marco Aurelio Greco.

Em obra sobre a legalidade tributária material, Humberto Ávila entende que a referida norma não admite o uso de termos com significado indeterminado no delineamento da hipótese de incidência tributária[42].

Ávila tece diversas considerações acerca dos fundamentos da legalidade tributária, como os direitos fundamentais e princípios do Estado de Direito, separação dos poderes, segurança jurídica, democracia, liberdade, igualdade etc. Tal jurista interpreta a Constituição Federal de forma a garantir maior proteção aos contribuintes em face do Estado, divergindo, nesse sentido, da visão de Marco Aurelio Greco, que, como visto, busca um equilíbrio entre proteção dos contribuintes e arrecadação estatal[43].

Ávila delimita em extensão as espécies de indeterminação da linguagem, como vagueza, genericidade e ambiguidade, afirmando que o uso de termos com significados que possuam tais qualidades não poderiam ser utilizados pelo legislador ao descrever a hipótese de incidência tributária[44].

No entendimento do autor, a legalidade poderia ser desdobrada em regra, princípio e postulado. Em sua feição de princípio, a norma impõe a determinação da hipótese de incidência tributária, *"de modo que a extensão e a intensidade da determinação têm por classe de referência o afastamento da indeterminação que afete a maioria dos casos, e não os casos realmente marginais e extraordinários"*[45].

Adiciona, ainda, que a legalidade *"visa a permitir que o contribuinte possa orientar-se com base na lei quanto às obrigações que precisa cumprir e às consequências a que estará sujeito no futuro relativamente às condutas que praticar no presente"*[46].

O uso de termos com significado indeterminado resultaria justamente em uma delegação indireta ao Poder Executivo para definir a hipótese de incidência tributária, o que impediria o contribuinte de se orientar a partir da lei e contrariaria os fundamentos da legalidade tributária acima expostos[47].

Nesse sentido, veja-se que Humberto Ávila possui visão mais rígida da legalidade tributária, entendendo ser inadmissível a atuação do Poder Executivo para complementar a hipótese de incidência tributária.

Prova disso é a posição do autor acerca do que foi decidido no Recurso Extraordinário nº 343.446, divergente do pensamento de Marco Aurélio.

---

42 ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material*. São Paulo: Malheiros, 2022. p. 105.

43 ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material*. São Paulo: Malheiros, 2022. p. 23.

44 ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material*. São Paulo: Malheiros, 2022. p. 41-77.

45 ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material*. São Paulo: Malheiros, 2022. p. 99.

46 ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material*. São Paulo: Malheiros, 2022. p. 99.

47 ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material*. São Paulo: Malheiros, 2022. p. 87.

Confira-se o seguinte trecho da obra de Ávila que, ainda que extenso, expressa com clareza o pensamento do autor:

> Pode o Poder Legislativo, nos casos envolvendo matéria técnica e complexa para cuja definição lhe falte competência técnica, empregar termos que exprimam significados altamente genéricos e vagos, de modo a indiretamente transferir ao Poder Executivo a competência para determiná-los por meio de regulamento? Entende-se que, se o Poder Legislativo se limitar a estabelecer o padrão ou standard, sem especificar os critérios necessários à sua determinação, a resposta deve ser negativa. Seguindo a trilha do exemplo anterior, não pode o Poder Legislativo simplesmente empregar as expressões "atividade preponderante" e "risco de acidente de trabalho" sem especificar e precisar os critérios por meio dos quais deverão ser definidos seus significados. A ser assim, como se haverá de aferir o significado de "preponderante": com base no número de empregados ou na atividade principal de cada estabelecimento? E o significado de "risco baixo" será determinado a partir de que percentual: 5%, 10%, 15%, 20% 25% ou 30%? E o de "risco alto", pelo patamar de 70%, 80% ou 90%?
>
> Com efeito, se não fizer o Poder Legislativo mais que fixar um padrão ou standard em termos demasiadamente genéricos e vagos, deixando de indicar os critérios para sua determinação, a rigor ficará o Poder Executivo com uma margem muito intensa e extensa para defini-los, do que decorrerão justamente os problemas que a legalidade tributária material tem por escopo evitar: falta de compreensão do conteúdo normativo; inadequação para orientação de comportamentos com base na lei; ausência de autonomia e independência no exercício regular de direitos fundamentais; transferência da competência para editar normas gerais e abstratas do Poder Legislativo ao Poder Executivo; e arbitrariedade e subjetividade na definição de elementos essenciais para a compreensão do conteúdo normativo.[48]

Percebe-se, a partir da leitura desse trecho, que o autor possui visão diametralmente oposta à de Marco Aurélio Greco, sendo contrário à ideia de que basta à lei prever um *standard* de conduta, ao invés de descrevê-la pormenorizadamente. Trata-se de posição muito derivada da visão protetiva dos contribuintes, mais próxima à de Alberto Xavier, que vem sendo afastada pelo STF em alguns casos paradigmáticos.

Entendemos que assiste razão àqueles que afirmam que a Constituição Federal é especialmente protetiva dos contribuintes. Não sem importância, há um capítulo especialmente dedicado às limitações ao poder de tributar na Constituição Federal, onde se encontram as regras e princípios basilares de nosso ordenamento jurídico, aplicáveis às relações de natureza tributária.

---

48 ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material*. São Paulo: Malheiros, 2022. p. 86-87.

Também importante é o fato de que nosso sistema político divide de forma bastante clara as funções legislativa e executiva, de forma que uma interferência de um poder nas funções de outro contrariaria justamente essa intenção de separação rígida entre os poderes e a função limitadora do Poder Executivo que é exercida pela legalidade[49].

Daí porque entendemos que não há espaço em nosso ordenamento jurídico para conferência de qualquer discricionariedade ao Poder Executivo para alterar a regra matriz de incidência tributária, o que pode ocorrer, inclusive, por meio de delegações indiretas, com o uso de termos com significados demasiadamente indeterminados.

Caso a lei confira ao Poder Executivo o papel de auxiliar no esclarecimento do conteúdo da norma veiculada pela lei, isso deve ser feito de forma a garantir a inexistência de discricionariedade por parte desse poder e, principalmente, que sua atuação possa ser efetivamente controlada, para que se possa aferir se determinado ato infralegal está ou não de acordo com o que dispõe a lei, o que muitas vezes não é possível quando os termos utilizados pela lei são demasiadamente genéricos e vagos.

Isso não quer dizer que somos diametralmente contrários às ideias de Marco Aurélio. É relevante o seu alerta de que não podemos ignorar o que diz a jurisprudência e devemos lembrar que a expectativa criada por parte da doutrina nem sempre será atendida pelo Poder Judiciário, que não é obrigado a seguir qualquer linha doutrinária[50].

Cabem aos contribuintes e operadores do direito se adequar ao que decide o STF, sem, contudo, deixar de criticar suas decisões quando com elas não se concorda.

O ponto que nos parece fundamental nessa discussão, e naquilo que Marco Aurélio apregoa como uma função emancipatória da legalidade, é justamente entender que o Poder Legislativo – ao elaborar as leis – não deve, enquanto poder competente para pavimentar o exercício da competência tributária, se furtar a estabelecer rigorosamente todos os elementos essenciais da hipótese de incidência tributária, de tal forma a não deixar margem de manobra discricionária ao Poder Executivo, que, invariavelmente, possui uma nítida tendência de buscar o aumento da tributação por vias indiretas, muitas vezes sem a devida fundamentação, outras vezes justificando sua posição normativa a partir de

---

[49] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 35; SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a óptica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 19.

[50] Fala do Professor Marco Aurélio Greco no VIII Congresso de Direito Tributário Atual do IBDT. São Paulo, 2023. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=SEQdXf2N1k8&list=PLoSTP9TMbueyVGIv80XyIYqazHlFDIM7&index=13> .

elementos que não se coadunam com os propósitos e fundamentos do tributo (*v.g.* redução do percentual dos créditos do REINTEGRA motivada pela perda de arrecadação oriunda da redução da CIDE-combustíveis[51]).

Ao nosso sentir, somente se materializam os valores preconizados pela Constituição cidadã na medida em que as competências são exercidas com transparência e responsabilidade com a coisa pública, em observância à moralidade e à impessoalidade. Como o próprio Marco Aurélio ensina, legalidade, moralidade e impessoalidade "são princípios que mutuamente se implicam; todos formam o perfil definido pela Constituição para a maneira de ser da atuação administrativa. Agir administrativamente deve ser agir atendendo à legalidade, à moralidade e à impessoalidade"[52].

Não cabe passar o ideal de uma sociedade madura, que exerce a cidadania de forma plena, inclusive no tocante ao pagamento de tributos, à frente de medidas concretas de proteção do contribuinte contra possíveis atos de usurpação por parte do Poder Executivo, ao arrepio da lei ou mesmo da Constituição.

Não se trata de apego cego à legalidade estrita ou à tipicidade cerrada. Trata-se de analisar o contexto (*circunstância*) em que, no mais das vezes, a gestão da atividade de tributação é exercida pelo Poder Executivo, sem deixar se cotejá-la com a atuação financeira do Estado.

Salvo melhor juízo, a emancipação, pois, surge a partir de uma análise holística do Direito, e não apenas numa dimensão própria da legalidade. A legalidade pretendida pelo Constituinte respalda-se em limites estritos a serem observados pela Administração Pública, sob pena de não se prestar ao seu fim. Afinal, se é possível flexibilizar a legalidade, relativiza-se o seu propósito, a sua razão de existir.

---

51 Quando o REINTEGRA foi originalmente instituído, a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 540/2011, convertida na Lei nº 12.546/2011, disciplinou que esse programa se evidencia como medida destinada a, mediante a outorga, a empresas exportadoras, de crédito tributário passível de ser ressarcido via compensação ou restituição, *"reintegrar valores referentes a custos tributários residuais – impostos pagos ao longo da cadeia produtiva e que não foram compensados – existentes nas suas cadeias de produção".* O REINTEGRA veio a ser extinto, mas logo foi reinstituído pela Medida Provisória nº 651/2014, convertida na Lei nº 13.043/2014, ocasião em que o Governo Federal alegou que "*o cenário adverso para os exportadores persiste*", sendo necessário "*proporcionar às empresas exportadoras igualdade de condições em ambiente de competição cada vez mais acirrada, dentro de um cenário de crise econômica mundial*". Ocorre que o Decreto nº 9.393/2018 reduziu de 2% para 0,1% no período de 01/06/2018 a 31/12/2018 o percentual de cálculo dos créditos tributários previsto na lei que instituiu o REINTEGRA. Consoante o Sumário Executivo da Medida Provisória nº 836/2018, o Poder Executivo fez consignar que a alteração promovida pelo Decreto nº 9.393/2018 fazia parte de um *"conjunto de medidas que objetivam compensar a perda de receitas tributárias decorrente da redução das alíquotas da Cide-Combustíveis, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o óleo diesel e suas correntes*".

52 GRECO, Marco Aurélio. *Notas sobre o Princípio da Moralidade*. In Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa. Vol. I. Coord. Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 377.

É perfeitamente possível alcançar os fins colimados pela Constituição observando-se fielmente a legalidade tributária em sua expressão plena: é vedado instituir ou majorar tributos senão por lei. Simples assim. Atos infralegais não podem influir na delimitação da obrigação tributária principal. Podem, sim, regulamentar os termos em que o cumprimento dessa obrigação irá ocorrer, mas jamais poderão definir os seus contornos.

5. CONCLUSÕES

Como visto, a legalidade tributária é objeto de muita controvérsia na doutrina e jurisprudência brasileira.

O estudo da obra de Marco Aurelio Greco nos permite entender com maior profundidade os contornos da referida norma, em especial diante do que vem sendo decidido pelo STF em casos recentes que abordam a temática.

O autor é citado em diversos dos casos recentes julgados pelo STF, que vem, em muitas oportunidades, fazendo referência a uma legalidade *suficiente*, em contraposição a uma ideia de legalidade estrita, decorrente da ideia de tipicidade fechada, defendida por muitos doutrinadores brasileiros.

Com isso, permite-se maior interferência do Poder Executivo no desenho da hipótese de incidência tributária, devendo a lei fornecer *standards* de conduta a partir dos quais atos infralegais poderiam gozar de maior extensão e amplitude em relação à lei, para além daquilo que seria discricionaridade do agente público, algo não atinente ao exercício da competência tributária.

Disso decorre que a utilização de termos com significado indeterminado pela lei tem sido validada pelo STF, a exemplo do que se decidiu no Recurso Extraordinário nº 343.446, bem como, em casos mais extremos, a redução e restabelecimento de alíquotas, observados determinados limites fornecidos pela lei, conforme decidido no Recurso Extraordinário nº 1.043.313 e na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.277.

Essa postura do STF, todavia, não é atualmente isenta de críticas, seja por autores que rejeitam uma ideia de tipicidade cerrada, seja por autores mais alinhados com a doutrina que a defende e que possuem uma visão mais protetiva aos contribuintes.

Fato é que o estudo da doutrina de Marco Aurelio Greco nos ajuda a compreender o atual estado da jurisprudência brasileira acerca da legalidade tributária, sendo o debate sobre a procedência ou não dos argumentos utilizados pelo autor e pelo STF saudável para o amadurecimento de nosso sistema tributário.

Capítulo 28

A Solidariedade como Fundamento da Tributação na Teoria de Marco Aurélio Greco

Rômulo Henriques Lessa

1. INTRODUÇÃO

O direito tributário no Brasil vem passando por momento de grande transformação e mudança. Mas este movimento não tem início agora, ela vem desde a promulgação da Constituição da República de 1988. Entretanto, vislumbra-se que há enorme resistência, no campo legislativo, mas sobretudo no campo doutrinário, à implementação dos paradigmas trazidos há mais de 30 anos pela ordem constitucional vigente.

Esta mudança vem se concretizando atualmente de maneira mais latente com a Emenda Constitucional n. 132, onde se pode perceber, para além da criação de novos e extinção de antigas espécies tributárias, que o Direito Tributário passa a ter papel muito mais amplo do que a mera arrecadação para financiar os gastos públicos.

É possível constatar hodiernamente que cada vez mais ganha força a abordagem finalística de uma maneira muito mais presente no debate tributário e fins que não são necessariamente econômicos. A utilização do Direito Tributário com finalidade de indução econômica sempre foi aceita de uma certa maneira pela teoria de extrafiscalidade. Mas a diferença é que se começa a trazer para o âmbito do Direito Tributário outros fins, como aqueles ligados à justiça, à superação desigualdade, ao meio ambiente, e até mesmo à raça, à discriminação de gênero, dentre outros, a despeito, por óbvio, de ainda ter muito caminho a ser trilhado pela frente neste sentido.

Ressalta-se que esta realidade já era há muito apontada pelo professor Marco Aurélio Greco. Desde o livro intitulado "Contribuições: uma figura *sui generis*", publicado no ano 2000, notadamente o primeiro capítulo da obra, o

autor faz uma provocação acerca da transição de um Direito Tributário causalista para uma tributação finalística.

Trata-se de uma mudança paradigmática, em que se busca trazer a discussão acerca dos fins de uma maneira muito mais presente para o debate tributário. E fins que não são necessariamente econômicos e este é o ponto importante. Isso traz enormes resistências da doutrina tributária mais tradicional.

Enxergar este pano de fundo é de fundamental importância para compreender a perspectiva do professor Marco Aurélio Greco sobre a solidariedade e sua relação com a tributação.

No ano de 2005 Marco Aurélio Greco, ao lado do professor Marciano Seabra de Godói, coordenou uma aclamada obra chamada "Solidariedade Social e Tributação", cuja publicação conta com texto de sua autoria, no qual aborda sua visão sobre a solidariedade, a relevância desta no novo cenário constitucional e seu importante papel a ser exercido na tributação.

Alguns anos depois, em 2009, no livro "Princípios e Limites À Tributação 2: os princípios da ordem econômica e da tributação", de coordenação do autor Roberto Ferraz, o mesmo professor Marco Aurélio Greco participou com a publicação do texto denominado "Do Poder À Função", no qual reforça que o debate tributário historicamente se caracterizava, de forma precípua, como fenômeno de poder. Somente com a Constituição de 1988, que trouxe alteração no fundamento constitucional da tributação, passa a compreender uma atividade no desempenho de uma função em proveito da sociedade civil.

É diante deste contexto que se coloca a perspectiva do professor Marco Aurélio Greco acerca da solidariedade na tributação.

2. BREVE HISTÓRICO DA RACIONALIDADE DO DIREITO

Para compreender a noção do mestre Marco Aurélio sobre a solidariedade é importante iniciar o estudo com a sua percepção acerca do histórico do racionalismo do direito, questão esta abordada pelo autor na sua obra "Contribuições: uma figura *sui generis*".

A despeito de se tratar de um tema específico, isto é, as contribuições, o livro é iniciado (1ª parte – Como conceber as Contribuições) com uma abordagem epistemológica bastante completa, que apesar de ser direcionada às contribuições, tem demonstra a própria visão do autor de maneira mais ampla.

No referido capítulo ele aborda, inicialmente, a base do racionalismo positivista. O pensamento científico tem origem na civilização europeia entre os séculos XIII e XVI, que ultrapassando as formulações religiosas e práticas, era fundamentado em duas ideias básicas: medir a realidade e visualizar esta mensuração. Tratava-se, então, de um pensamento mais objetivo, que levou à

ideia de que tudo pode ser medido e dimensionado, bem como levou à evolução de várias ciências.

Em seguida, o autor traz a reflexão sobre a postura grega ou romana sobre o mundo, porquanto enxerga duas visões ´possíveis perante o mundo, de maneira que cada um leva a consequências distintas. De um lado, a visão grega com características de encontrar soluções abstratas para os fenômenos do mundo, e de outro a visão romana, eminentemente práticos, pragmáticos, de solucionar os problemas cotidianos, não tão filosóficos.

Retomando o período entre os séculos XIII e XVI, historicamente foi a fase do renascimento, que correspondia ao renascer da cultura e da maneira grega de enxergar o mundo, mais abstrata e idealista. É neste período que surge a ideia da "causa", de causalidade, de visualizar o nexo concreto entre um evento e outro, que vem até os dias de hoje, inclusive no Direito.

Ocorre que esta visão de mundo causalista traz algumas implicações, que estão até hoje no cotidiano do jurista. A primeira consequência é trazer uma visão estática do mundo, na medida em que compreender o Direito apenas como conexão entre antecedente e consequente leva a enxergar a causa sob seu aspecto apenas formal. Além disso, a outra consequência da concepção causalista é que se volta somente ao passado, uma vez que somente é possível conhecer o passado, que já ocorreu, não sendo possível observar o futuro. Assim, diante do dinamismo e da complexidade dos sistemas na atualidade a perspectiva causalista não consegue trazer resposta rápida e eficiente. Além disso, a concepção causalista tem foco apenas no mundo que existe, estando relacionado ao direito positivo, ao direito posto, não tem grandes preocupações com o mundo que se almeja. Por fim, a causalidade também tem reflexos na relação entre cidadão e Estado. O Estado é investido de Poder e produz o Direito, enquanto o indivíduo tem papel de destinatário daquele Poder, sendo protegido de eventual abusividade do exercício deste Poder, o que compreende o conceito de Estado de Direito.

Todo este cenário, e sob uma visão grega, no campo científico, robusteceu a ideia de que para a atividade humana pudesse ser chamada de ciência deveria preencher determinados requisitos, dentre eles objeto próprio e método próprio, não confundíveis com outras ciências. Por isso, houve uma severa tentativa de criar um objeto puramente jurídico, que não fosse contaminado com outras ciências, como sociologia, economia, política, dentre outras.

Para Marco Aurélio Greco, "pretendia-se circunscrever um pedaço da realidade para torna-lo o único objeto de estudo, como se fosse possível conceber separadamente frações de uma realidade complexa". (GRECO, 2000. p. 26).

Com efeito, na visão do autor, esta concepção de ciência pura e positivista acabava por retirar do Direito a capacidade de regular adequadamente a vida humana, com todas as suas nuances e complexidades de valores e interesses.

Com a causalidade e o método dedutivo na ciência do Direito (de maneira semelhante às ciências exatas) também surgiu a noção de subsunção do fato à norma e de incidência. Trata-se, na realidade, de visão causal e estática do mundo, baseado em valores de certeza e segurança.

Daí surge outro elemento importante, que é necessidade de relativizar a noção de verdade, eis que não há uma verdade absoluta, categórica, mas sim graus de verdades.

Na concepção lógica formal, as proposições podem passar por exame de verdade ou falsidade. Contudo, na ciência do Direito, dificilmente se alcança o certo ou errado, sobretudo diante da verdade que se trata de uma verdade construída (não uma verdade revelada – religiosa; ou descoberta – científica), que nasce do processo de interação entre as pessoas.

Todavia, as mudanças que o mundo vem passando comprometeram a ótica causalista, que durante muitos anos teve grande aplicabilidade, mas enfrenta situações que não consegue mais responder. Essas mudanças podem ser visualizadas no campo das ciências exatas, particularmente na física, que era calcada na certeza decorrente de Newton, passando para a física de Einsten, com a Teoria da Relatividade (certeza relativa), até chegar a uma Teoria Quântica, a física da incerteza.

O professor Marco Aurélio assim elucida o tema:

> Passou-se de uma Física da certeza e até certo ponto determinista (Física newtoriana), para a Física da certeza relativa (Física de Einsten e sua Teoria da Relatividade), a ponto de a evolução do conhecimento naquele campo ter chegado a uma Física da incerteza, que resulta da denominada teoria quântica, até aportar numa visão inserida na flecha do tempo. Física da incerteza é a Física do Imprevisível a partir do princípio da incerteza formulado por Heisenberg, segundo o qual é impossível medir, ao mesmo tempo e com precisão, a posição e o momento de uma partícula. A maior precisão numa aferição compromete a medição da outra. (GRECO, 2000. p. 34)

Também é possível vislumbrar mudança ocorrida no papel do Estado, eis que com a égide da Constituição da República de 1988 no Brasil o Estado deve estar comprometido com o desenvolvimento de uma sociedade livre, justa e solidária. Isso muda de certo modo o referencial, que antes era o passado a ser mantido, agora é o futuro a ser construído. Segundo o autor, o cenário de olhar para o passado não encontra compatibilidade com o novo posicionamento do Estado e também do Direito. E neste aspecto a relação entre indivíduo e o Estado também muda, porquanto o indivíduo passa a ter maior participação na construção do Direito. Não se trata mais de proteção do indivíduo contra o Estado, pois ambos devem caminhar juntos de forma participativa na construção do futuro.

Outra mudança apontada é a relevância dos fins. Isso porque não se dá tanta relevância à causa dos fenômenos, mas precipuamente aos fins visados com a conduta. E neste aspecto se observa as contribuições, na medida em que a ideia central do tributo não é a causa, mas o fim, o resultado, o objetivo, que é evento futuro, não evento passado. Significa dizer que a realidade deixou de ser posta, para uma realidade que se pretenda construir.

Com isso, o raciocínio deve se voltar à construção do futuro, no sentido de analisar o que deve ser feito agora para que se atinja determinado resultado no futuro. Vale dizer que o pensamento aristotélico não se adequa quando tratamos com o futuro, eis que ele permite conclusões de verdade ou falsidade (lógica bivalente) apenas se objeto estiver sendo considerado no passado.

Diferentemente da lógica bivalente, onde os opostos se excluem, deve-se compreender a existência do mundo como uma realidade única, onde os opostos se integram e completam.

Ainda nesta linha de perspectiva voltada para o futuro, faz-se necessário retomar o viés humano do Direito e sua própria característica de olhar para frente, pois o Direito é um "dever ser". Diante do pensamento racionalista e positivista, o estudo do Direito, com vistas a se fazer uma ciência pura, encobriu a vocação do Direito de conviver com a incerteza (que decorre da própria natureza humana) e com o futuro (dever ser). O Direito não tem existência sem o ser humano e, assim, se faz necessário resgatar suas características.

Destaca-se, ainda, segundo aponta Marco Aurélio, a existência de três tipos de racionalidade que podem influenciar os operadores do Direito, como o legislador, o magistrado e o intérprete. A primeira é a racionalidade da subsunção, que tem nítida feição causalista. A segunda é a racionalidade dos fins, decorrente das mudanças ocorridas no mundo e a relevância dada dos fins. Deste modo, o ordenamento jurídico é racional de acordo com os fins buscados. Ocorre que esta racionalidade pode se deparar com fins incompatíveis uns com outros, como se pode enxergar eventualmente na proteção do meio ambiente e o progresso social. Neste ponto, com os fins muitas vezes opostos, a racionalidade se torna muito mais complexa e de difícil operacionalização. A terceira é a racionalidade das necessidades, na qual a razão que justifica determinada decisão é uma necessidade, como exemplo a norma constitucional que prevê a criação de empréstimo compulsório diante da calamidade pública, onde a premência é a necessidade decorrente da calamidade.

Com base na percepção da existência destas três racionalidades, cabe ao intérprete identificar qual foi a espécie que fundamentou determinado ato legislativo ou decisão judicial. Pode ocorrer de a racionalidade esperada pelo intérprete não ser a mesma daquela que informou o legislador ou o magistrado. Por isso é importante que o intérprete esteja aberto a entender a racionalidade que está internalizada naquele ato, para poder compreendê-lo. Pensar somente

sob a ótica da subsunção pode fazer crer que não existe racionalidade em uma decisão judicial ou legislativa.

A Constituição de 1988, que assume compromissos com a sociedade civil, por isso compromissória, também conhecida como dirigente ou programática, define os objetivos do Estado. Não se trata, pois, de tão somente um Estado de Direito (causalista, protetivo dos valores de propriedade e segurança), mas também um Estado Democrático (com visão finalística, com valores como solidariedade, justiça e igualdade).

Além disso, não se pode descurar que o estudo do Direito abarca o tema princípios jurídicos, os quais trazem ao debate jurídico uma certa conotação moral, incorporando valores que superam o direito positivo.

Outrossim, pode-se dizer que, com relação aos fins buscados pelo ordenamento, existe uma conotação política, eis que encampa decisões sobre prioridades, necessidades e meios possíveis para obtenção dos fins.

Nesta ordem de ideias, conforme leciona o mestre, o direito envolve estes três níveis: a norma, os princípios e as finalidades. Prepondera no direito o nível normativo, naturalmente. Mas ele deve ter conotações sobre moral e política, sem as quais o fenômeno jurídico não teria a plenitude que se espera.

Por fim, o papel da doutrina, diante deste cenário apresentado, ganha maior relevância ainda. O professor sugere que "é preciso que a doutrina esteja aberta a rever conceitos, reavaliar ideias, assumir o papel de construir conceitos e critérios a partir do direito positivo e da jurisprudência e não impô-los como se fossem verdades absolutas." (GRECO, 2000. p. 49)

Deste modo, a teoria de Marco Aurélio Greco sobre a solidariedade encontra fundamento nesta nova realidade, de uma sociedade complexa, com a racionalidade que permita enxergá-la em sua plenitude.

3. DO PODER À FUNÇÃO TRIBUTÁRIA

Na mesma linha de se buscar compreender os fundamentos que embasam a teoria de Marco Aurélio Greco sobre a solidariedade na tributação, é de extrema relevância o texto denominado "Do Poder à Função Tributária", que integra a obra "Princípios e Limites À Tributação 2: os princípios da ordem econômica e da tributação", de coordenação do autor Roberto Ferraz.

No texto, Greco aborda a origem histórica da tributação, que remonta à Antiguidade, com uso da força, espólio de guerra e ressarcimento pelo vencido ao vencedor, o que demonstra o caráter de grande conflito entre indivídios e o Estado, o que faz com que o tributo fosse encarado como exercío do poder do Estado sobre a sociedade.

Evolutivamente, o exercício deste poder de tributar passou a sofrer limites, o que passou a ocorrer a partir da Magna carta e do *Bill of Rights*. Em

seguida, com a Revolução Francesa, o exercício do poder passou a estar submetido ao Estado de Direito, com submissão à lei, à jurisprudência e com garantia de direitos individuais.

No Brasil, a tributação estava situada no direito constitucional e, inicialmente, o constitucionalismo brasileiro sofreu enorme influência norte-americana, cuja característica marcante é o prestígio aos direitos e liberdades individuais.

Neste sentido, ao poder exercido pelo Estado de tributar se opunha o direito do cidadão contra ele.

No direito administrativo, de forma diversa, a influência adveio dos páises europeus, cujo elemento central era a figura do Rei, de modo que existia o princípio da supremacia do interesse público, prevalecendo sobre o particular.

De se notar, destarte, que o Direito Público no Brasil prestigiava a liberdade inidividual em ternos constitucionais e o Estado na seara administrativa. Com isso, o Direito Tributário brasileiro surgiu neste conflito entre liberdade e autoridade. Trata-se de um poder de tributar submetido a limitações. Esta foi a tônica da tributação até 1988.

A Constituição da República de 1988 veio trazer um novo panorama sobre esta relação fisco e contribuinte. Ela não apenas trouxe nova organização dos dispositivos constitucionais, mas alterou o próprio fundamento constitucional da tributação.

Enquanto a Constituição de 1967 a tributação era fundamentada no poder do Estado, a nova ordem de 1988 o Estado surge como criação da própria sociedade civil, para servir a esta.

Assim, o Estado não está mais investido de poder para tributar, mas agora ao Estado é atribuída afunção de tributar para que se atinjam os objetivos que atendam a sociedade civil.

Nas palavras do professor Greco:

> Isto altera o fundamento último da tributação, que passa a ser a ideia de solidariedade ou coesão social a partir da qual se identificam os objetivos buscados e à luz dos quais encontrará espaço a cobrança de tributos.

E acrescenta:

> Note-se que o fundamento do tributo é o dever social ou cívico de solidariedade que se atende pelo ato de contribuir para as despesas públicas de acordo com a capacidade contributiva manifestada. Fundamento não é o poder do Estado, mas a situação de convívio em sociedade que faz nascer o dever de solidariedade. (GRECO, 2009. p. 174)

Então, o Estado está investido de uma função de tributar ao invés de um poder de fazê-lo. Esta mudança de concepção traz importantes decorrências, quais sejam: a função de tributar é controlada pelo seu desempemho sobre a efetiva aplicação dos recursos arrecadados; a tributação não é um fim em si, de modo que o controle de constitucionalidade não deve se restringir ao aspecto formal e mateiral, mas também substancial (valores) e funcional (objetivos); a exigência de tributos deve estar alinhada com os objetivos trazidos pela ordem constitucional; o tributo deve visar as políticas públicas que fundamentam sua criação; e o debate tributário não é apenas jurídico, mas está relacionado com o próprio exercício da cidadania, sobretudo sob a perspectiva da solidariedade social.

Assim sendo, deve-se ter em mente a perspectiva de que o tributo não é mais a manifestação de um poder, mas se trata do desempenho de uma função, em que a sociedade civil não está submetida ao império do Estado, é na verdade a destinatária desta função.

4. MOTIVOS DE A SOLIDARIEDADE SER FUNDAMENTAL

Marco Aurélio Greco traz a indagação do porquê a solidariedade é fundamento da tributação. Não é apenas porque ela está no art. 3º da CRFB/88, há que se pensar, de fato, na razão pela qual ela foi eleita pelo constituinte como fundamento da tributação, assim como de outras áreas do direito positivo também.

O art. 3º, I, da CRFB/88 estabelece:

> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
> I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

Veja-se que a solidariedade é um objetivo estabelecido pela nossa Constituição. O objetivo justiça está posicionado justamente entre dois outros objetivos, liberdade e solidariedade. Deste modo, entende-se que esta topografia da justiça entre os dois outros objetivos tem por escopo precisamente promover o equilíbrio entre eles, um princípio de equilíbrio entre esses valores fundamentais.

A justiça, nesse contexto, é o elo harmonizador que permite que a liberdade e a solidariedade coexistam de forma equilibrada. Ela evita os extremos, nem a liberdade sem limites, que pode levar à desigualdade e à injustiça, nem a solidariedade excessiva, que pode violar a autonomia individual. Assim, a justiça assegura que a sociedade seja ao mesmo tempo livre, justa e solidária, conforme propõe o art. 3º da Constituição.

A solidariedade, nesse contexto, não é apenas um valor moral, mas um princípio jurídico que orienta a atuação do Estado e da sociedade. Esse

princípio está intimamente ligado à ideia de que todos os cidadãos devem contribuir para o bem comum, especialmente pela tributação, que é uma das principais ferramentas para promover a redistribuição de riquezas e reduzir as desigualdades sociais.

A partir desta perspectiva que se começa a compreensão sobre o motivo da solidariedade ser fundamento da tributação. Mas como dito, não é apenas este o motivo de a solidariedade ser fundamento da tributação.

Há que se verificar outra premissa de extrema relevância, que é apreender qual o mundo atual e quais as características da sociedade atual, em que se analisa a solidariedade.

4.1. SOCIEDADE ALTAMENTE INTERDEPENDENTE

Para compreender a solidariedade em sua plenitude, nos termos da teoria do professor Marco Aurélio, se faz necessário refletir acerca do mundo que vivemos. Não é preciso dizer que estamos no século XXI em um mundo globalizado, de maneira que a análise deve ter por referência a sociedade atual, com todas as suas características, suas virtudes e também suas mazelas. É impertinente, neste aspecto, pensar o instituto sem vislumbrar o contexto atual, olhando para sociedade estabelecida no passado, que não mais encontra ressonância na realidade hodierna.

No século XVIII, cabe refletir, era possível abarcar toda a realidade em uma única teoria, numa única visão. A sociedade era altamente estratificada, com territórios bem circunscritos e o conhecimento do mundo era bastante limitado.

Por outro lado, hoje vivemos em uma sociedade mundial, desterritorializada, pluralista, multifacetada, com a concomitante inclusão da mesma pessoa em várias classes, de modo que há intersecção de interesses e de valores eventualmente opostos.

A característica da sociedade atual não é de independência, mas um mundo em que a sociedade é altamente interdependente. Ocorre que esta interdependência não está relacionada apenas com a rede mundial de computadores, facilitando o tráfego de informações. Mas compreende todas as interrelações decorrentes do tráfego de pessoas, de bens, de serviços, etc.

A interdependência atual pode ser enxergada, a título de exemplo, quando se recorda da recente pandemia de um vírus disseminado predominantemente pelo ar, que começou na China mas se propagou por todo mundo, causando mortes e adaptação na vida das pessoas em todo o planeta.

É este o contexto de interdependência que preconiza o autor, de modo que, sob sua ótica, a postura que se deve adotar ao analisar qualquer questão da vida, na qual se inclui questões jurídicas e tributárias, deve levar em conta toda a interdependência decorrente da sociedade atual, em detrimento de visões

egoísticas ou que pensem somente no indivíduo em si mesmo. Não se pode ignorar toda esta interdependência da sociedade atual. Não se pode, diante de todo este cenário, se apegar, estritamente, a classificações abstratas e conceitos etéreos, distanciando-se da realidade.

Há que se ter toda esta realidade como referencial base para embasar o raciocínio. Assim, o direito tributário e a solidariedade devem ser examinados considerando todo este contexto.

Então, este é o pano de fundo do estudo, de modo que cabe examinar como este pano de fundo repercute no direito tributário e mais especificamente no tema da solidariedade.

4.2. A SOLIDARIEDADE E A REDEFINIÇÃO DO PONTO DE PARTIDA DO RACIOCÍNIO

No entendimento do autor, deve-se redefinir o ponto de partida do raciocínio então vigente.

Destaca-se, primeiramente, na linha de entendimento do professor Marco Aurélio, juridicamente não se pode confundir a solidariedade com outros vocábulos correlatos, mas que não se confundem.

A solidariedade, na sua acepção jurídica, não equivale à caridade. Caridade é uma das três virtudes teologais (ao lado da fé e da esperança) que Deus colocou à disposição do ser humano, para ajudar a aproximarem da divindade e a viverem uma vida em conformidade com a vontade divina.

Solidariedade também não é filantropia, no sentido de dar algo para alguém que necessite. Filantropia é um termo que vem do grego *philos* (amor) e *anthropos* (ser humano), significando "amor à humanidade". Refere-se à prática de promover o bem-estar de outras pessoas, especialmente por meio de doações, ações voluntárias ou iniciativas que visam melhorar a qualidade de vida de indivíduos ou comunidades.

A seu turno, solidariedade também não se confunde com fraternidade, no modelo da Revolução Francesa, ao lado da igualdade e da liberdade, que visava a eliminação das divisões sociais e o tratamento respeitoso entre as pessoas.

De acordo com Greco, em todas essas visões o ponto de partida do raciocínio é a existência de uma individualidade. Ou é Deus que criou a virtude, no caso da caridade. Ou é o eu, que de forma filantrópica dou algo a alguém que necessite. Ou é o eu que tem que ser fraterno, agir como irmão de alguém. Sempre temos a figura de um, de um indivíduo que atua por si só.

A solidariedade, na visão de Marco Aurélio Greco, parte da ideia de pertencimento, ou seja, ser parte de algo, estar integrado a algo. Então, aqui se supõe um outro ponto de partida do raciocínio, que não é um ponto de partida individual. Para pertencer a algo ou estar integrado a algo, surge a ideia

de dois, trata-se de uma relação, não mais de um. E quando se fala em dois se abre um outro horizonte.

Norberto Bobbio, na obra "Teoria do Ordenamento", que é de 1960, já começa seu livro tratando "da norma ao ordenamento". Note-se que aqui Bobbio já propõe o abandono do um, a norma, e assumir o ponto de partida do dois, a norma e o ordenamento. Somente se pode afirmar que determinado texto é uma norma se houver outra norma dizendo que ele assim o é. A título de exemplo, somente se compreende a existência de uma norma de conduta se houver uma norma de competência.

Isso muda absolutamente a perspectiva de análise. Deixa de ser a racionalidade do um, uma racionalidade individualista, para ser uma racionalidade do dois, do conjunto.

Mas cabe atentar para o fato de que o professor Greco não propõe uma contraposição entre o individual e o social. Tampouco se pode transformar o social em um. Não se trata disso, absolutamente. É preciso ter esta cautela. Não se transformar o indivíduo em único referencial e nem transformar o social como único referencial.

Cuida-se de ter a dualista, o social e o indivíduo. O indivíduo não existe sem a sociedade e a sociedade também não existe sem o indivíduo. Um não existe sem o outro.

Nesta medida, a teoria do professor Marco Aurélio Greco também preconiza que o ordenamento jurídico não é feito somente de norma. Existem componentes não normativos que também o integram, como o conjunto de valores, os fatos, etc.

O professor faz a ilustração de um triângulo. Um vértice do triângulo é o político, o outro social e o outro econômico, enquanto no meio do triângulo está o direito. Cada questão política, social e econômica interfere com a outra e o direito, que está no meio, é quem faz o trânsito entre um vértice e outro. Um evento político pode vir se tornar em um evento social, um evento econômico pode se tornar uma questão política e assim por diante, mas isso tudo passa pelo direito.

E ao observar uma decisão judicial, principalmente aquelas mais relevantes, muitas vezes é possível identificar um ingrediente social, econômico ou político e não apenas o ingrediente normativo.

Portanto, de acordo com a teoria do ilustre professor, o ponto de partida da racionalidade é o dois, não o um. Ocorre que, a partir do momento que se passa a raciocinar desta forma dual, surge uma relação interna, uma interface interna, para além da já existente interface externa.

A interface interna não se resolve com a lógica, apenas. A interface interna está ligada à existência daquela realidade e, assim, ela é eminentemente dinâmica, está ligada à sobrevivência daquela realidade. Por isso a racionalidade

do dois também permite entender que há uma relação, uma interação, e não um ser isolado.

Mas nem tudo é racionalidade, nem tudo é lógica. Há também emoções, indignações, ilusões, preconceitos, dentre outros.

A racionalidade do dois também permite compreender o peso de cada elemento no conjunto da relação. Exemplificando, na relação entre individual e social, o peso de cada um na relação pode variar de grau. Isso pode levar até mesmo à inversão das relevâncias. Veja-se a situação do porte de entorpecentes, há cerca de quarenta anos atrás a relevância estava no entorpecente em si, hoje o centro da discussão é o usuário. A relação em si é formada pelos mesmos elementos, mas o peso de cada um dentro daquela relação assume relevâncias diferentes de acordo com o momento histórico, o amadurecimento social, etc. Trata-se de um equilíbrio que é dinâmico, não é estático.

Nesta ordem de ideias, é importante identificar como interagir em uma sociedade como a atual. Aí exsurge uma grande questão. Quando se está diante de uma sociedade estratificada, um dos modos de estudar esta sociedade é através de generalizações, apoiadas em pesquisas empíricas e as exceções são pontuais, razoavelmente bem identificadas e controladas.

Por sua vez, quando a sociedade é pluralista está em permanente e rápida mutação. E o direito, como retrato desta sociedade pluralista, tem uma diminuição das generalizações e aumento das especificidades.

Assim, as generalizações que até meados do século XX eram o modo de estudar os fenômenos passam a ser arriscadas, muitas vezes erráticas ou mesmo tratar de uma realidade que não mais existe.

Por exemplo, hoje em dia até a medicina mais moderna tem sido muito mais específica, ao buscar um tratamento cada vez mais individualizado, ao invés de um paciente médio, abstrato.

E a impossibilidade de generalizar impacta o modelo teórico. É justamente isso que está causando grande impacto na doutrina tributária brasileira, que durante muito tempo se apoiou em generalizações e padronizações. E diante de um mundo atual pouco generalizável e padronizável, que é muito mais específico e individualizado, a doutrina tem encontrado dificuldade de compreender o direito tributário no cenário atual.

Apenas trazendo um debate, sem adentrar à discussão ou mesmo pretender defender a decisão do STF, não é porque foi decidido em um determinado caso (RE 574.706 – Tema 69) em favor da exclusão do ICMS da base de cálculo da PIS/COFINS que essa exclusão de ICMS será aplicada para todas as demais bases de cálculo. A questão que se levanta é que a decisão do STF foi tratada como generalidade, que devia ser aplicada a todos os casos semelhantes, mas não há como fazer uma generalização para todos os demais casos.

5. A SOLIDARIEDADE E A TRIBUTAÇÃO

Diante do panorama apresentado, na teoria de Marco Aurélio Greco, a natureza jurídica da solidariedade no contexto tributário brasileiro está intrinsecamente ligada aos princípios constitucionais que regem a tributação e à função social do tributo. A solidariedade, enquanto valor jurídico, é um dos pilares do Estado Democrático de Direito, conforme estabelecido no art. 3º, I, da Constituição Federal de 1988, que elege a construção de uma sociedade livre, justa e solidária como um dos objetivos fundamentais da República.

No âmbito tributário, a solidariedade assume um papel central na justificação e na finalidade da tributação, transcendendo a mera arrecadação de recursos para o Estado.

Ela é um dos fundamentos éticos e jurídicos que justificam a existência e a exigibilidade dos tributos. Está associada à ideia de que os indivíduos, em sociedade, devem contribuir financeiramente para o custeio das necessidades coletivas, de acordo com suas capacidades econômicas. Esse princípio está expresso no art. 145, §1º, da Constituição Federal, que estabelece a capacidade contributiva como critério para a instituição de tributos, refletindo a noção de que a tributação deve ser justa e equitativa, distribuindo o ônus fiscal de forma proporcional à riqueza de cada cidadão.

Ressalte-se, ainda, que a solidariedade também se manifesta na finalidade social da tributação. Segundo Greco, a tributação não se exaure na arrecadação, mas compreende todo o processo até a destinação final dos recursos.

Os recursos arrecadados por meio dos tributos devem ser destinados à realização de políticas públicas que promovam o bem-estar coletivo, a redução das desigualdades sociais e regionais, e o desenvolvimento econômico e social, conforme previsto no art. 3º, III, da Constituição Federal de 1988. Nesse sentido, a tributação não é um fim em si mesma, mas um instrumento para a concretização de objetivos sociais, como saúde, educação, segurança e infraestrutura.

Por conseguinte, também se pode observar a dimensão da solidariedade no controle da aplicação dos recursos arrecadados. A sociedade, por meio de mecanismos de participação e transparência, pode exigir que os recursos tributários sejam utilizados de forma eficiente e em conformidade com os objetivos sociais previstos na Constituição. Essa dimensão da solidariedade está associada ao princípio da transparência fiscal e ao controle social dos gastos públicos, garantindo que a tributação cumpra sua função social.

No caso das contribuições especiais, tais como as contribuições previdenciárias e as contribuições para o financiamento da seguridade social, a solidariedade assume um papel ainda mais evidente. Essas contribuições são

destinadas a fins específicos, como a previdência social, a saúde e a assistência social, e refletem a ideia de que todos devem contribuir para o sustento de um sistema que beneficia a coletividade, especialmente os mais vulneráveis.

A solidariedade é um princípio informador do sistema tributário, influenciando a interpretação e a aplicação das normas tributárias.

Não se diga que a solidariedade seja suficiente para, no caso concreto, estabelecer se um determinado tributo é devido ou não. E também não se concebe a eventual afirmação de que a solidariedade justificaria a imposição de tributo ao arrepio da lei. Em verdade, essas circunstâncias não são solucionadas pela solidariedade, longe disso. Para saber se um tributo é devido ou não é necessário verificar a ocorrência do fato gerador e todas as demais questões envolvendo a incidência. A solidariedade é o fundamento que informa todo o sistema, desde a elaboração da lei tributária até destinação final dos recursos, mas todo este processo deve ocorrer dentro dos termos determinados pela lei.

CONCLUSÃO

Em síntese, de acordo com a teoria do ilustre professor Marco Aurélio Greco, a solidariedade no contexto tributário brasileiro é multifacetada, atuando como fundamento, finalidade e princípio informador do sistema tributário. Ela está intrinsecamente ligada aos valores constitucionais de justiça social, equidade e promoção do bem-estar coletivo, conferindo à tributação uma dimensão ética e social que transcende a mera arrecadação de recursos. A solidariedade, portanto, é um elemento essencial para a compreensão da função social do tributo e para a construção de um sistema tributário justo e eficiente.

Desde 1988 com a ordem constitucional vigente, houve uma profunda modificação na relação entre Estado e indivíduo, notadamente com a sociedade civil sendo protagonista na tributação, que passa a encontrar fundamento na solidariedade e a ter fins ligados à justiça e à superação desigualdade.

Além disso, deve-se enxergar que as características da sociedade atual, de alta interdependência, com grande fluxo de informações, pessoas, bens, serviços, cada vez mais torna essa ligação mais evidente. E, por sua vez, visualizar e racionar a existência de uma relação dual, indivíduo e sociedade, é primordial para se ter plena compreensão da solidariedade social dentro da tributação e do papel relevante que os tributos tem na transformação de nossa sociedade em direção de um futuro melhor para todos.

BIBLIOGRAFIA

BOBBIO, Norberto. Teoria dell'ordinamento giuridico. Torino, G. Giappichelli, 1960.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidente da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 fev. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706. Relator: Min. Carmen Lúcia. Decisão: 15/03/2017. Diário da Justiça, Brasília, DF, 02/10/2017. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia-Repercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2585258&numeroProcesso=574706&classeProcesso=RE&numeroTema=69 Acesso em: 11 jan 2025.

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições: uma figura "sui generis". São Paulo: Dialética, 2000.

GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. Solidariedade social e tributação. São Paulo: Dialética, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. *In* FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). Princípios e Limites da Tributação 2-Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

Capítulo 29

Interpretação de Textos Normativos Tributários: Quebra-Cabeça ou Caixa de Lego?

Sergio André Rocha

Ao longo do primeiro semestre de 2024, no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, tive uma alegria especial: dividir a matéria com o Professor Marco Aurélio Greco. Foram aulas fantásticas, nas quais os alunos e alunas da Uerj – e vários convidados e convidadas, inclusive de fora do Rio de Janeiro – tiveram a rara felicidade de ter o Marco como professor.

Logo no primeiro dia, Greco fez uma pergunta para a turma que trazemos agora para reflexão de nossos leitores e leitoras: os textos normativos – no caso, os textos normativos tributários – são quebra-cabeças ou caixas de Lego?

A teoria tributária tradicional se desenvolveu, em larga medida, tendo como ponto de partida a compreensão de que textos normativos são quebra-cabeças. Em outras palavras, por mais complexa que seja a interpretação de um determinado texto, ao final haverá apenas uma imagem que aquele conjunto de peças é capaz de formar.

Esta posição sobre a natureza da interpretação de textos normativos redunda na visão de que cada texto ou cada conjunto de textos normativos encerra uma única norma que seria revelada pelo intérprete.

Partindo deste modelo de textos normativos como quebra-cabeças, o intérprete não teria qualquer possibilidade de interferência sobre a determinação da imagem final. Na verdade, a imagem do quebra-cabeça teria sido integral e absolutamente definida por seu criador.

Percebe-se que é possível traçar uma comparação entre a figura do quebra-cabeça e certas interpretações sobre os princípios da legalidade e da tipicidade, que pautaram e, em grande medida, ainda pautam, parcela relevante da doutrina tributária.

O Direito Tributário brasileiro se estruturou sobre uma forma de deificação do papel do "criador do quebra-cabeça", o legislador. As origens dessa teoria no Brasil podem ser traçadas desde a publicação do livro "Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação", de Alberto Xavier,[1] mas as lições do saudoso professor proliferaram e foram amplamente absorvidas pela doutrina tributária pátria, repercutindo, inclusive, em decisões dos Tribunais superiores.

Esta abordagem teórica focada na atuação do "criador do quebra-cabeça" resultou numa específica visão do princípio da segurança jurídica, que se realizaria, essencialmente, no exercício da função legislativa, o que teve como consequência – ou como ponto de partida – uma grande desconfiança dos órgãos de aplicação do Direito, a quem somente seria dado montar o quebra-cabeça, sem jamais interferir na imagem pré-definida pelo legislador.[2]

Feliz ou infelizmente, contudo, textos normativos não são como quebra-cabeças. Como nos alerta Marco Aurélio Greco, eles são caixas de Lego. Ou seja, eles não permitem a construção de uma única imagem ou forma, absolutamente pré-determinada. Textos normativos podem admitir uma variedade de imagens ou formas que são criadas a partir de suas peças.

Uma primeira consequência de admitirmos que textos normativos são como peças de Lego é estabelecermos que, ao contrário do que afirmam alguns autores, eles jamais possibilitarão "qualquer" interpretação. Mesmo que uma caixa de peças de Lego possibilite a criação de uma, duas, três, ou mais formas, haverá sempre um número finito de possibilidades de combinações, sendo certo que as peças são, em si, uma limitação à atuação do montador – o intérprete.

Consequentemente, ao reconhecermos que textos normativos são como caixas de Lego, somos forçados a aceitar que o criador do Lego, ao contrário do criador do quebra-cabeça, não estabeleceu exatamente, nem forma absoluta, a imagem final. O montador, ou seja, o intérprete, interfere no processo de criação de formas a partir de peças, em outras palavras, no processo de criação de normas jurídicas a partir de textos normativos.

Se nós, como intérpretes, nos deparamos com um texto ou um conjunto de textos normativos que se aplicam a determinada situação de fato, mesmo

---

1 XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. Sobre a relevância da obra do Professor Alberto Xavier no desenvolvimento do princípio da tipicidade no Brasil, ver: ROCHA, Sergio André. A Origem do Princípio da Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 50, 1º quadrimestre 2022, p. 399-430.

2 Para uma crítica a esta visão que exacerba, segundo vemos, o papel do Poder Legislativo como assegurador da segurança jurídica, ver: ROCHA, Sergio André. Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 127, jan./fev. 2024, p. 51-78.

que haja uma variedade de normas que possam ser criadas, considerando valores, finalidades, questões históricas, etc., haverá alguma margem de conformação atribuída ao intérprete, mas ela não será ilimitada.

Essa forma de considerar o processo de interpretação dá outra relevância ao intérprete, em especial ao órgão de aplicação do Direito. Enquanto no modelo do quebra-cabeça cabe ao órgão de aplicação apenas revelar a imagem que já estava lá, no modelo da caixa de Lego o órgão de aplicação passa a ter uma função criativa, possuindo uma liberdade de conformação que pode ser ainda maior dependendo do tipo de Lego que se encontre na caixa – tipos, conceitos mais ou menos indeterminados, etc. Não é por outra razão que Greco afirma que "na relação entre intérprete e texto, o que se interpreta efetivamente e o que se descreve não é o 'mundo do texto' nem um mundo 'atrás do texto', **mas o 'mundo diante 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. Em semiótica, estaríamos no nível pragmático".[3] (Destaque nosso)

Note-se que ao reconhecermos que textos normativos são como caixas de Lego, não estamos renunciando à segurança jurídica. De maneira alguma. Como já apontamos, verificar que o órgão de aplicação tem alguma margem de conformação – inclusive em campos como o Direito Tributário e o Direito Penal – não equivale a estabelecer que o intérprete não está vinculado ao texto constitucional ou à lei – ou limitado pelas combinações possíveis da caixa de Lego. Por outro lado, não nos parece que a crença ingênua na noção de que os textos normativos seriam quebra-cabeças aumente a segurança jurídica, contribuindo, isso sim, para que os contribuintes tenham expectativas que não possam ser cumpridas pela lei.

Um aspecto importante que tem que ser ressaltado é que compreender textos normativos como uma caixa de Lego não significa que, em algum momento, mesmo que a sua interpretação tenha gerado diversas "formas", não seja possível estabelecer uma "forma" ou "imagem" específica bem definida. Esta é, de fato, a função do órgão de aplicação do Direito, determinar a forma específica que será considerada a representação válida de um determinado texto ou conjunto de textos normativos.

Nada obstante, essa forma específica não será, necessariamente imutável. Afinal, o texto ou os textos interpretados seguem contendo diversas "formas" em potência que podem ser criadas pelo intérprete. Consequentemente, não deve causar espanto quando o órgão de aplicação do Direito, após ter montado determinada forma com aquelas peças disponíveis, volta à caixa e constrói outra forma. Assim sendo, é possível que, após fixar a

[3] GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 507.

norma construída a partir de um texto ou conjunto de textos, o órgão de aplicação do Direito volte a estes e, desta vez, arranjando de forma diversa os vários blocos de construção, chegue a uma segunda interpretação, diversa da primeira.

Vejamos, por exemplo, o caso do conceito de serviços para fins da interpretação da regra constitucional que atribui competência para os Municípios instituírem o ISS.

Até 2001, o Supremo Tribunal Federal tinha, em algumas oportunidades, decidido que a locação seria tributável pelo ISS, pois o conceito de serviços seria "econômico",[4] posição que remontava à doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes.[5] Como sabemos, pela maioria simples de seis votos a cinco, em 2001,[6] o STF passou a definir serviço como obrigação de fazer, em contraposição à obrigação de dar. Em anos seguintes, o Tribunal começou a mitigar a aplicação dessa definição, em casos não diretamente relacionados à pura e simples locação de bens, como o referente à tributação de franquias, de planos de saúde[7] e de licenciamento de software,[8] trazendo conceitos como o de "atividades mistas".[9]

Quando o Supremo Tribunal Federal muda de posição sobre a interpretação de certos dispositivos, ou sobre a definição de determinados termos, muitas vezes vemos reações, como se a Corte estivesse atuando fora dos limites da Constituição. Essa é uma percepção que nos parece equivocada. Afinal, os textos normativos são caixas de Lego, que permitem mais de uma combinação, todas elas legítimas.

Reitere-se que o reconhecimento de que textos normativos seriam como caixas de Lego não atribuem ao intérprete um poder arbitrário e ilimitado para criar "formas" com as peças disponíveis. A demais, a legitimidade da interpretação do órgão de aplicação do Direito vai exigir uma motivação que justifique, à luz do texto, dos valores, dos princípio, dos fins, do contexto, das demais normas, da história, etc. a maneira como as peças foram montadas.[10]

É interessante observarmos que não há uma novidade nesses comentários. De fato, vamos encontrar uma imagem semelhante à da caixa de Lego na moldura de Hans Kelsen.

---

4 Ver, por exemplo, as decisões proferidas nos Recursos Extraordinários nº 112.947 e nº 115.103.

5 MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 42.

6 Ver a decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 116.121 e a Súmula Vinculante nº 31.

7 Ver a decisão no Recurso Extraordinário nº 651.703.

8 Ver, por exemplo, as decisões nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 1.945 e 5.659, e no Recurso Extraordinário nº 688.223.

9 Ver a decisão no Recurso Extraordinário nº 603.136.

10 Sobre a função de legitimação da interpretação, ver: ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Dupla Tributação da Renda*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 124-130.

Em verdade, aspecto importantíssimo da teoria da interpretação kelseniana é a indeterminação dos textos normativos, da qual decorre a ideia de que estes são molduras, dentro das quais podem ser identificadas mais de uma norma jurídica. Em suas palavras:

> "Se por 'interpretação' se entende a fixação por via cognoscitiva do sentido do objeto a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, consequentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro desta moldura existem. Sendo assim, a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que – na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar – têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito – no ato do Tribunal, especialmente. Dizer que uma sentença judicial é fundada na lei não significa, na verdade, senão que ela se contém dentro da moldura ou quadro que a lei representa – não significa que ela é *a* norma individual, mas apenas que é *uma* das normas individuais que podem ser produzidas dentro da moldura da norma geral."[11]

Ao afirmar que o texto legal é apenas uma moldura dentro da qual se encontram diversas normas jurídicas passíveis de serem criadas pelo órgão de aplicação do Direito, Kelsen rejeita a possibilidade de que se desenvolva qualquer método jurídico capaz de definir qual seria a "norma jurídica correta" extraível do texto.[12]

Essas reflexões, mesmo que não tragam uma novidade ou uma abordagem essencialmente nova do tema, são importantes para chamar nossa atenção para o fato de que é ingênua a pretensão de que haja uma única norma extraível a partir de textos normativos. Consequentemente, a segurança jurídica não está exclusivamente no texto constitucional ou legal, mas igualmente na sua interpretação/aplicação pelos órgãos de aplicação do Direito. Ademais, a flutuação de interpretações é natural e, em certa medida, até esperada – ou desejada –, inclusive para que elas considerem mudanças ocorridas no contexto fático. Por fim, deve-se reconhecer que a atuação do órgão de aplicação, criando formas com as peças da caixa de Lego, não é ilegal nem inconstitucional. Estará dentro das possibilidades legitimamente postas pelo ordenamento jurídico.

Naturalmente, essas transições de interpretação devem ter em conta a proteção da segurança jurídica, do Estado e do contribuinte. Consequentemente, é imprescindível que mudanças interpretativas dentro da moldura

---

[11] KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução João Baptista Machado. Coimbra: Arménio Amado, 1984. p. 467.

[12] KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução João Baptista Machado. Coimbra: Arménio Amado, 1984. p. 468.

sejam consideradas alterações que atraiam a aplicação de regras como a irretroatividade e, a depender do caso concreto, até mesmo da anterioridade, que devem passar por uma releitura a partir de suas finalidades – e não apenas de aspectos meramente formais.

Que este breve texto sirva de singela homenagem ao Professor Marco Aurélio Greco e agradecimento pela generosidade com que compartilhou seus conhecimentos conosco neste semestre.

Capítulo 30

Legalidade Tributária e as Novas Regras de Preços de Transferência: Uma Consagração da Teoria de Marco Aurélio Greco

Sergio André Rocha

1. INTRODUÇÃO

A genialidade da obra de Marco Aurélio Greco manifesta-se de diversas formas. Pouquíssimos autores são capazes de questionar nossos pontos de partida teóricos e mudar a perspectiva com que vemos o mundo de uma maneira tão impactante. A teoria sobre planejamento tributário, por exemplo, pode ser dividida em antes e depois da publicação da primeira edição de seu livro.[1] Isso vale também para a teoria sobre as contribuições[2] e sobre a substituição tributária.[3] Mesmo no campo dos impactos da digitalização sobre a tributação, Marco foi capaz de antecipar, de forma impressionante, debates que somente se tornariam corriqueiros duas décadas depois da publicação de seu "Internet e Direito".[4]

Uma das características marcantes da produção de Greco, portanto, é a sua capacidade de antecipar discussões. Esta marca de seu trabalho tornou seus estudos, muitas vezes, objeto de críticas, não raro decorrentes da incapacidade de seus autores de perceber as tendências da mesma forma que ele.

Mais de uma década atrás, conversei com o Marco para uma publicação que eu coordenava na EY, numa época em que era sócio de consultoria tributária desta empresa. Perguntei-lhe pelo futuro dos debates judiciais sobre

---

1 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

2 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura "sui generis")*. São Paulo: Dialética, 2000.

3 GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária (antecipação do fato gerador)*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

4 GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000.

planejamento tributário, matéria insipiente àquela época, e a resposta não poderia ser mais atual:

> "Tax View - Ainda não temos um histórico muito grande de decisões judiciais envolvendo a revisão de planejamentos tributários. Em sua opinião, o Poder Judiciário está preparado para desempenhar este papel?
> Marco Aurélio Greco - Podemos ilustrar essa pergunta com duas imagens. Se pensarmos na estátua da justiça grega, temos uma mulher, com olhos abertos e uma espada. Ou seja, a justiça é algo que se vê e que, diante de uma violação, pune. A estátua da justiça romana é uma mulher de olhos vendados e com uma balança. De acordo com a imagem, a justiça não é algo que se vê, mas que se ouve. Este é o nosso modelo. Vejo nas discussões judiciais tributárias duas histórias sendo contadas, uma em cada ouvido. Aí vem a questão: qual a história que vai ser contada ao juiz? Temos então o embate entre Fisco e contribuintes sendo travado com as partes falando em frequências diferentes. Um está falando em legalidade e segurança, que são temas mais abstratos, e o outro está falando em falta de moradia, fila de hospital, ou seja, problemas compreensíveis por todos. O primeiro passo é estar no mesmo nível de frequência. No Judiciário, o tipo de argumento apresentado pelo contribuinte tem que mudar. Se a Fazenda fala de falta de moradia e fila de hospital, nós temos que falar em orçamento público e controle dos gastos públicos. Esse debate não pode ser apenas vinculado à arrecadação."[5]

Hoje, parece-me inquestionável o diagnóstico de Marco Aurélio Greco sobre o debate judicial dos grandes temas tributários. Mais uma vez ele mostrou sua capacidade de, à luz do presente, antecipar as tendências do futuro.

Em 2019, publiquei o livro "Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco",[6] hoje em sua terceira edição.[7] Naquele livro eu chamei a atenção para a forma como o debate internacional sobre planejamento tributário agressivo se aproximava de premissas que eram apresentadas por Marco desde 1998[8] e, de forma mais estruturada, a partir de 2004.[9] Como deixei registrado naquele estudo:

> "Uma das características mais notáveis da obra de Marco Aurélio Greco é a sua capacidade de antecipar os temas que se tornarão relevantes muito antes de eles se tornarem cotidianos nos debates tributários. Como mencionamos, a

---

5 EY. [Entrevista com Marco Aurélio Greco]. *Tax View*, São Paulo, n. 35, maio de 2011, p. 6.

6 ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

7 ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*. 3 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2025.

8 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

9 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. A última edição deste livro é de 2019: GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

> Terceira Fase da teoria do autor sobre o controle do planejamento tributário ainda não penetrou os debates domésticos. Contudo, se olharmos com atenção o debate internacional sobre o controle do dito **planejamento tributário 'agressivo'**, perceberemos que há uma inter-relação com a posição desta Terceira Fase."

Posteriormente à publicação deste livro tivemos uma grande alteração em nossa legislação tributária com a mudança do padrão de regras de preços de transferência. Foi um processo que se iniciou efetivamente em 2018, com a cooperação entre autoridades da Receita Federal do Brasil e da OCDE e se ultimou com a publicação da Lei nº 14.596 em 2023, posteriormente regulamentada pela Instrução Normativa nº 2.161, também de 2023.

Ao analisarmos esses diplomas normativos, vemos que estão estruturados sobre premissas que, há décadas, já haviam sido estabelecidas teoricamente na obra de Marco Aurélio Greco. Seja pela interpretação do princípio da legalidade na Constituição Federal de 1988, seja pela centralidade assumida pela consideração econômica do fato gerador tributário, há um claro alinhamento entre as novas regras de preços de transferência e os estudos do referido autor.

Dessa forma, a hipótese que pretendemos comprovar neste estudo é a de que certos aspectos considerados inovadores na nova legislação de preços de transferência, notadamente no que se refere à interpretação do princípio da legalidade e seus reflexos, já eram encontrados há muito tempo na produção teórica de Marco Aurélio Greco, que pode, assim, servir de referência para a sua compreensão.

2. AS NOVAS REGRAS BRASILEIRAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

A Lei nº 14.596/23, produto da conversão da Medida Provisória nº 1.152/2022, entrou em vigor em 1º de janeiro de 2024, com opção de aplicação facultativa a partir de 2023. Podemos afirmar, sem receio, que a nova lei busca adequar as regras aplicáveis à metodologia de preços de transferência no Brasil às práticas internacionais, especialmente aos *Transfer Pricing Guidelines* da OCDE.

De modo geral, as regras de preços de transferência estabelecem valores mínimos de receita tributável e máximos de despesas dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSLL em relações que envolvam partes relacionadas e partes que se beneficiam de tratamento tributário mais benéfico, localizadas em jurisdições com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado. O objetivo é evitar manobras que representem transferência de lucros por empresas brasileiras a empresas localizadas no exterior.

Contudo, as questões práticas desse mecanismo são deveras complexas e possuem íntima relação com a imagem do Brasil no comércio internacional.

Em 2017, o Brasil enviou à OCDE um pedido para ingresso em seu quadro de países-membros. Ao que tudo indica, essa decisão da equipe econômica do então presidente Michel Temer não foi precedida por grandes debates com as áreas que seriam impactadas por ela e que tiveram que lidar com os reflexos dessa iniciativa sem terem participado da decisão original nem tido a chance de alertar sobre suas possíveis consequências.

Logo no início dessa aproximação entre o Brasil e a OCDE, ficou clara a questão central, do ponto de vista tributário, da possível entrada do país na Organização: as regras brasileiras de preços de transferência e sua característica mais marcante, as margens fixas, que resultam em um desalinhamento importante com o padrão da OCDE.

A Lei nº 9.430, que introduziu as regras de controle de preços de transferência no Brasil, foi editada em 1996. Entendo que, naquele momento, o Brasil não possuía infraestrutura para adotar um sistema muito sofisticado e aberto de controle de preços de transferência. Mesmo o regime simplificado que adotamos não foi incorporado à prática pelas autoridades fiscais durante um bom tempo. Portanto, bastante justificável a opção por um modelo mais simples, redutor da complexidade para as empresas e para a própria fiscalização, mesmo que gerador de externalidades negativas: bitributação e dupla não tributação.

Com o passar do tempo, contudo, a situação se modificou. O estudo da tributação internacional no Brasil deu um enorme salto quantitativo e qualitativo. Em 1996 podíamos contar os livros sobre a matéria nos dedos das mãos; talvez de apenas uma das mãos. Atualmente, só sobre preços de transferência temos incontáveis livros, artigos, monografias, dissertações e teses.

A compreensão da matéria internacional pelas autoridades fiscais também deu um grande salto qualitativo, para o qual a participação mais intensa nos grupos de trabalho da OCDE teve um papel fundamental. Sem perder contato com os pontos de partida históricos da política fiscal internacional brasileira,[10] percebe-se uma nítida evolução nos(as) auditores(as) da Receita Federal do Brasil – notadamente aqueles que integram a equipe que representa o Brasil nessas discussões com a OCDE.

Não foi só o estágio dos debates sobre tributação internacional no Brasil que mudou. A economia mudou drasticamente de 1996 para 2023. Durante todo esse período a legislação não foi alterada para se adaptar à digitalização da economia. Pelo contrário, as regras brasileiras que regem transações com intangíveis entre partes vinculadas data das décadas de 1950 e 1960. A mudança parecia inevitável.

---

[10] Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. *Política Fiscal Internacional Brasileira*. 2 Tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023.

Foi nesse contexto que, nos dias 28 de fevereiro e 01 de março de 2018, foi dado início ao trabalho conjunto entre a Receita Federal do Brasil e a OCDE para a revisão das regras brasileiras de preços de transferência.

Em 11 de julho de 2019, a Receita Federal e a OCDE apresentaram um resultado parcial desse trabalho conjunto. Em verdade, o objetivo desse encontro era divulgar conclusões preliminares sobre os *gaps* da legislação brasileira, considerando como pano de fundo os *Transfer Pricing Guidelines* da OCDE. Anunciaram, em um concorrido evento em Brasília, que havia sido decidida a migração do modelo brasileiro para algo mais próximo do padrão da OCDE.

Em dezembro de 2019, foi lançado em Brasília o relatório "*Transfer Pricing in Brazil: Towards Convergence with the OECD Standard: A joint assessment of the similarities and differences between the Brazilian and OECD frameworks*".[11] Junto com o relatório completo em inglês, foi disponibilizado um sumário com os principais destaques do estudo conjunto desenvolvido pelo Brasil e a OCDE, do qual extraímos os trechos a seguir, que dão boa ideia acerca do resultado dos trabalhos até então:

> "A análise identificou um número de questões que resultam em lacunas e divergências no sistema brasileiro de preços de transferência quando comparado ao padrão da OCDE.
>
> A avaliação dessas questões no que diz respeito à consecução dos objetivos políticos das regras de preços de transferência revela que existem fragilidades na estrutura Brasileira que levam à BEPS (erosão de bases tributáveis e transferência de lucros) e à dupla tributação.
>
> Esta revisão também reconheceu os pontos fortes da abordagem brasileira em termos de simplicidade no cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes e a simplicidade da administração tributária, que também são objetivos importantes. Entretanto esses objetivos não devem prejudicar a consecução do objetivo duplo das regras de preços de transferência de garantir a base tributária adequada em cada jurisdição e evitar a dupla tributação. Simplicidade e administrabilidade não devem comprometer a proteção da base tributária contra a BEPS, ou criar insegurança jurídica em matéria tributária para transações internacionais por meio da dupla tributação. Facilidade da administração e conformidade tributária, são, não obstante, metas importantes para o Brasil e para qualquer sistema de preços de transferência em geral, e elas podem ser alcançadas por meio de medidas que podem ser consistentes com o princípio *arm's length* e prática internacionalmente aceita.
>
> No contexto do alinhamento do sistema do Brasil com o padrão de preços de transferência da OCDE, o objetivo de quaisquer esforços futuros é estabelecer

[11] OECD; Receita Federal do Brasil. *Transfer Pricing in Brazil: Towards Convergence with the OECD Standard: A joint assessment of the similarities and differences between the Brazilian and OECD frameworks*. Paris: OECD, 2019.

> as condições para a implementação de um sistema moderno, simples e eficiente de preços de transferência que esteja alinhado com o padrão da OCDE. Tal sistema deve alcançar o objetivo duplo de garantir a base tributária apropriada ao Brasil e em outras jurisdições envolvidas, além de evitar a dupla tributação, mas que também preserve a simplicidade para as administrações e contribuintes, em um ambiente que promova a segurança jurídica em mateira tributária no âmbito nacional e internacional.
>
> As opções para um maior alinhamento com as Diretrizes da OCDE sobre preços de transferência foram exploradas à luz dos resultados da análise técnica e duas opções possíveis de alinhamento foram identificadas – ambas levando ao alinhamento completo com o padrão da OCDE, com uma das opções que contemplam um alinhamento imediato, enquanto a outra opção contempla um processo de alinhamento gradual."[12]

Esse relatório, portanto, apresentou uma detalhada radiografia do padrão brasileiro de controle de preços de transferência, em comparação aos *standards* da OCDE, sendo o ponto de partida para uma nova etapa de trabalho, em que se iniciará a elaboração das novas regras. Os principais problemas apontados pelo relatório foram os seguintes:

1. um número grande de lacunas e divergências leva a casos de dupla tributação;
2. um número grande de lacunas cria riscos de BEPS, levando a uma perda de receita tributária;
3. o sistema existente favorece algumas categorias de contribuintes em detrimento de outras e oferece oportunidades de planejamento tributário;
4. aspectos da administração tributária e de conformidade tributária do sistema brasileiro geralmente favorecem a administração tributária e o cumprimento das obrigações tributárias;
5. a segurança jurídica em matéria tributária é geralmente encontrada apenas sob uma perspectiva doméstica; uma incerteza jurídica significativa é observada no âmbito internacional; e
6. mais incertezas tributárias, mesmo no âmbito doméstico, são resultado da ausência de considerações especiais ou orientações muito limitadas para questões relacionadas a transações específicas.[13]

---

[12] OECD; Receita Federal do Brasil. *Preços de Transferência no Brasil Convergência para o Padrão OCDE*. Brasília: Receita Federal, 2019. p. 3.

[13] OECD; Receita Federal do Brasil. *Preços de Transferência no Brasil Convergência para o Padrão OCDE*. Brasília: Receita Federal, 2019. p. 6-7. Ver: OECD; Receita Federal do Brasil. *Transfer Pricing in Brazil: Towards Convergence with the OECD Standard: A joint assessment of the similarities and differences between the Brazilian and OECD frameworks*. Paris: OECD, 2019. p. 18-19.

O resultado dos trabalhos desenvolvidos pela Receita Federal e pela OCDE foi materializado na Medida Provisória nº 1.152/2022, que trouxe nova disciplina para "a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoa Jurídicas – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL para dispor sobre as regras de preços de transferência". Essa medida provisória foi posteriormente convertida na Lei nº 14.596/2023, que passou a regulamentar a matéria.

3. NOVAS REGRAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA, LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E A DOUTRINA DE MARCO AURÉLIO GRECO

Em texto recente, escrevi sobre a evolução da teoria tributária brasileira considerando as diferentes opiniões sobre os pontos de partida do Sistema Tributário Nacional. Já tratei deste tema em meu livro "Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro".[14]

Creio ser possível estabelecer como premissa que um dos pilares da teoria tributária nacional tradicional que se desenvolveu a partir da década de sessenta, e ainda nos parece majoritária no Brasil, é uma certa interpretação do princípio da legalidade, que teria como consequência:

- uma exigência de densidade normativa e fechamento conceitual que limitaria a capacidade de conformação do intérprete e se materializaria no chamado "princípio da tipicidade";
- uma vedação da delegação de competências legislativas em matéria tributária do Poder Legislativo para o Poder Executivo; e
- uma vedação da consideração econômica dos fatos realizados pelos contribuintes, em contraposição às formas jurídicas de Direito Privado adotadas pelas partes.

Já nos posicionamos em sentido oposto a todos esses pontos. Vimos sustentando, por exemplo, que a delegação legislativa não encontra vedação em matéria tributária,[15] tendo como exigência principal que as condições de exercício da competência delegada estejam previstas em lei.[16] De outra parte, há muitos anos defendemos que o princípio da tipicidade, no sentido

[14] ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024. p. 34-39.

[15] ROCHA, Sergio André. Legalidade Tributária e Delegação Legislativa, *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 59, 2025, p. 782-807.

[16] ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 87-91.

de exigência de fechamento conceitual, simplesmente não existe.[17] Por fim, acredito que os limites à economia tributária são encontrados, de fato, na consideração econômica dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, e não na premissa de fechamento conceitual do texto normativo.

Da mesma forma, ao que tudo indica, a interpretação mais recente do princípio da legalidade pelo Supremo Tribunal Federal parece alinhada à posição que vimos sustentando, podendo-se citar como exemplo as decisões proferidas na ADI nº 4.397 e no Recurso Extraordinário nº 677.725 (Fatos Acidentários de Prevenção), no Recurso Extraordinário nº 1.043.313 (PIS e COFINS Receitas Financeiras), nas ADIs 4.697 e 4.762 e o Recurso Extraordinário nº 704.292 (Contribuições no interesse de categorias profissionais ou econômicas) e no Recurso Extraordinário nº 838.284 (Taxa de Anotação de Responsabilidade Técnica.

Nosso propósito nesta seção, contudo, não é rever nossas posições sobre o princípio da legalidade, nem analisar como vem sendo interpretado pelo Supremo Tribunal Federal. O foco deste breve artigo é examinar como a posição da doutrina tributária brasileira tradicional sobre o princípio da legalidade foi completamente posta em xeque pela edição da Lei nº 14.596/2023, que veiculou as novas regras brasileiras de preços de transferência, e como a nova regulação se aproxima das posições teóricas defendidas por Marco Aurélio Greco.

3.1. Legalidade Estrita, Tipicidade Tributária e Preços de Transferência

Uma primeira dimensão que a doutrina tradicional atribui ao princípio da legalidade e a seu suposto irmão, o princípio da tipicidade – ou "legalidade substantiva" – é a exigência de que os textos normativos tributários tenham uma certa densidade normativa. Como leciona o professor Roque Antonio Carrazza, desta perspectiva, o princípio da tipicidade demandaria que o tipo tributário fosse "um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica".[18]

Marco Aurélio Greco critica a visão tradicional do princípio da legalidade, à qual se refere como "legalidade de meios", e propõe uma nova visão, a "legalidade de fins". Dessa perspectiva, a lei não traria, necessariamente, o conteúdo final da decisão, mas os fins que deveriam ser buscados. Assim, os

---

17 ROCHA, Sergio André. Existe um Princípio da Tipicidade no Direito Tributário? In: ROCHA, Sergio André. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 95-109.

18 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.

atos praticados com base na lei seriam controlados pela perspectiva da sua congruência com os fins determinados pelo legislador. Como alerta o autor, "a legalidade mudou de feitio, deixou de ser apenas de meios para ser também de fins. Isto não significa que a legalidade de meios desapareceu; continua plenamente cabível, mas justaposta está a legalidade de fins, e cabe ao intérprete – ao analisar o ordenamento jurídico como um todo – compreender que se acrescentou um elemento (o fim) que, por muito tempo, permaneceu em segundo plano".[19]

Em estudo específico sobre o princípio da legalidade, Greco nos dá uma visão mais clara de sua posição com o que chamou de "três papeis da legalidade". Segundo ele, "ao se conceber o fenômeno tributário apenas da perspectiva do binômio autoridade/liberdade e vista a tributação como atividade que atinge o patrimônio individual – por razões históricas de todos conhecidas que vêm do relacionamento súdito/rei e da formação dos parlamentos –, a legalidade assumiu um papel de proteção e defesa do contribuinte contra pretensões do detentor do poder no sentido de obter recursos financeiros pelo simples exercício do seu poder de fato".[20] Esta perspectiva sobre o princípio da legalidade, que, como vimos, ainda orienta os autores da Primeira Fase, é chamada por Greco de **"Legalidade-Libertação"**.

Marco Aurélio Greco sublinha que esta perspectiva da legalidade, que teria origem nos esforços de Geraldo Ataliba,[21] foi importante no seu tempo histórico, notadamente por ter permitido algum debate tributário num contexto autoritário.[22] Entretanto, este debate essencialmente formal esgotou-se

---

19 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 144; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 152-153. É elucidativa do pensamento do autor a seguinte passagem: "[...] na medida em que os fins assumem relevância como critério para disciplinar condutas humanas, e os conceitos passam a ser formulados a partir deles, as normas não valem porque algo ocorreu ou porque elas regulam determinada matéria, vale dizer, porque sua previsão está incluída no âmbito material constitucionalmente qualificado. As normas serão válidas em função do que elas visam ou daquilo para que elas servem" (GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura "sui generis")*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 42).

20 GRECO, Marco Aurélio. Três Papeis da Legalidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 102-103.

21 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. 228-229. Este texto está disponível também na Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. *Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*, Distrito Federal, n. 1, jan.-jun. 2011, p. 10-11). Sobre a doutrina tributária deste período histórico a importante obra de Jeferson Teodorovicz: TEODOROVICZ, Jeferson. *História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 405-422.

22 GRECO, Marco Aurélio. Três Papeis da Legalidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 104-105.

e, como aponta o autor, a lei transmutou-se de instrumento de libertação em mecanismo de dominação, exatamente pela falta de formas de controle do seu conteúdo. Assim, "o cultivo à legalidade pura abriu espaço para que uma lei – agora não passível de contestação, posto que bem formulada – veiculasse os mais diversos conteúdos com a característica comum de proteger o interesse arrecadatório do Estado mediante criação de novos institutos ou atribuição de maiores prerrogativas ao crédito tributário cuja interface é a imposição de restrições e a perda de espaço para as liberdades do cidadão".[23] Surge, então, a **"Legalidade-Dominação"**.

Nessa perspectiva, o autor propõe uma nova etapa no debate da legalidade, que prestigie a sociedade civil e reconheça "o tanto de cidadania envolvido no debate tributário". Prestigiar a sociedade civil "é transformar o debate tributário de modo que seu foco passe do tributo em si para a tributação como um todo e, com isto, alimentar a democracia em sua mais pura expressão para que o contribuinte deixe de ser o objeto da lei (seu sujeito submetido) para se tornar o agente motor da construção dos destinos da sociedade".[24] Ou seja, deve-se deixar um modelo formal de legalidade para outro em que se tenha "uma ação direcionada à aprovação de regras em sintonia com os valores, princípios e objetivos constitucionais, pois estas levarão à mudança e à construção de um desenho distinto do relacionamento Fisco/contribuinte".[25] Nesta fase, a legalidade passa a ter um novo perfil, o de **"Legalidade-Emancipação"**.

A Legalidade-Emancipação faz parte da **humanização do Direito Tributário**, uma das bandeiras de Marco Aurélio Greco. Segundo o autor, "isto significa – a partir de uma perspectiva do Estado Social – que não podemos ver a tributação apenas como técnica arrecadatória ou de proteção do patrimônio; devemos vê-la também da perspectiva da viabilização da dimensão social do ser humano".[26]

Outra posição de Greco que nos auxilia a entender seu pensamento é a perspectiva de que o princípio da legalidade não requer apenas conformidade com a lei formal, **mas conformidade com o ordenamento jurídico**. Dessa premissa o autor extrai duas consequências relevantes: em primeiro lugar, a

---

23 GRECO, Marco Aurélio. Três Papeis da Legalidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 108.

24 GRECO, Marco Aurélio. Três Papeis da Legalidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 109.

25 GRECO, Marco Aurélio. Três Papeis da Legalidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 110.

26 GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 179.

percepção de que legal "será toda conduta que, mesmo sem existir lei prevendo-a, encontrar fundamento diretamente na Constituição". A seu turno, em segundo lugar, aponta que "o ordenamento não é formado apenas por normas. Há algo além delas que as une e lhes dá sentido. São os valores, é a realidade concreta, os fins e objetivos consagrados pelo ordenamento, em suma, é a vida, sem o que a Teoria do Direito ficaria restrita a uma leitura estéril de formulações linguísticas".[27] (Destaques nossos)

A partir dessas lições fica mais clara a interpretação que Marco Aurélio dá à legalidade tributária. Com efeito, a "Legalidade-Emancipação" é uma legalidade substantiva, justificada pelos fins buscados, que devem estar alinhados não apenas com a forma constitucionalmente prevista, mas também com os valores e finalidades constitucionais.[28]

Assim, percebe-se que em Marco Aurélio Greco a legalidade tributária tem outro perfil, o de instrumento de realização de valores constitucionais, de modo que, **em sua teoria, a lei jamais será uma forma independente de seu conteúdo**. Esta posição choca-se com a tradicional concepção de legalidade estrita, que "determina que cada ato concreto do Fisco, que importe exigência de um tributo, seja rigorosamente autorizado por uma lei. É o que se convencionou chamar de *reserva absoluta de lei formal* (Alberto Xavier) ou de *estrita legalidade* (Geraldo Ataliba)".[29]

De outra parte, a visão usual sobre o princípio da legalidade é irmã siamesa do dito princípio da tipicidade,[30] pelo qual se pretende enclausurar a realidade nas palavras do texto normativo. Como salienta Greco, "normalmente, a tipicidade é tratada como corolário da legalidade, seu desdobramento. É

---

27 GRECO, Marco Aurélio. Notas sobre o Princípio da Moralidade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I. p. 386-387. Como destacou o autor em outro estudo, "não é peculiaridade dos casos de planejamento tributário, mas nestes não se pode esquecer que a interpretação e aplicação a realizar envolvem o ordenamento como conjunto e não singelamente esta ou aquela norma tributária. O conjunto de normas pode apontar limites que uma norma tributária isolada não mostra claramente" (GRECO, Marco Aurélio. A Prova no Planejamento Tributário. In: NEDER, Marcos Vinicius et. al. (Coords.). *A Prova no Processo Tributário*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 203).

28 "[...] quando o legislador adota regulação finalística da conduta, exime a responsabilidade pelos meios, pois o aplicador poderá usar quaisquer meios que sejam compatíveis, pertinentes, adequados à obtenção daquele resultado, desde que se mantenha dentro da razoabilidade, proporcionalidade e devido processo legal material" (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 150; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 158).

29 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 284. No mesmo sentido: MANEIRA, Eduardo. Sistema Tributário Nacional e Princípio da Legalidade. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Segurança Jurídica: Irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes*. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 389-402.

30 Cf. XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: RT, 1978. p. 70.

comum encontrarmos afirmações de que, na medida em que o tributo deve ser criado por lei, a lei somente estará correta e completa se veicular descrição típica de determinado fato".[31]

Nada obstante, segundo Marco Aurélio "é operacionalmente inviável pretender que a lei desça a um grau de pormenor que implique o detalhamento individual de cada conduta. Isto é matéria do aplicador que vai produzir a norma individual. Para o ordenamento funcionar, o legislador precisa utilizar alguns conceitos e certa linguagem de forma a indicar a parcela da realidade concreta que está sendo qualificada".[32]

Aqui, as lições do autor estão absolutamente alinhadas com o que vimos defendendo: a imprecisão da linguagem torna impossível imaginar uma tipicidade fechada como a advogada pela doutrina brasileira tradicional.[33] Em sua opinião, "analogia não é admissível em Direito Tributário brasileiro no que se refere aos elementos essenciais à instituição do tributo. Mas interpretação para definir o alcance dos termos utilizados pelo legislador é admissível. Fica, porém, o problema, pois é preciso ter presente que sempre será utilizada uma linguagem. O Direito utiliza-se de linguagem natural – aquela pela qual as pessoas se comunicam – sendo assim, ela em si mesma é *imprecisa* e comporta uma faixa de indefinição. Não que seja totalmente indeterminável; é apenas indeterminada naquele momento. Ela é determinável (no futuro), mas indeterminada (no presente)".[34]

Nessa linha, Greco afasta-se do "tipo estrutural", que se apoia em conceitos jurídicos precisos, e passa a defender um "tipo funcional", que "desenha um *standard*, um perfil, por exemplo, 'renda'. Renda é vista como resultado, o fato gerador de um imposto sobre a renda é obtê-la seja como honorário, lucro empresarial, ganho de capital etc. O tipo funcional abrange quaisquer hipóteses que levem ao resultado previsto, enquanto que o tipo estrutural só admite o caso por ele qualificado. O tipo funcional está, em última análise, qualificando um perfil ou um resultado e, como tal, abrange qualquer figura que apresente o mesmo perfil ou qualquer meio que leve àquele determinado efeito".[35]

---

31 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 147; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 155.

32 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 148; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 156.

33 Ver: ROCHA, Sergio André. Existe um Princípio da Tipicidade no Direito Tributário? In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 97-111; ROCHA, Sergio André. A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro. In: _____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 141-145; ROCHA, Sergio André. *Da Lei à Decisão: A Segurança Jurídica Possível na Pós-Modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 30-37.

34 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 164; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 171.

35 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 165; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 172.

Os comentários do autor sobre uma legalidade de fins e não de meios, aliada a um tipo funcional, explica sua visão sobre as regras atributivas de competência tributária previstas na Constituição Federal. Veja-se a seguinte passagem:

> "O ponto importante é que, ao atribuir competências, restringe-se o âmbito de atuação do titular do poder. Quando a CF delimita certa parcela da realidade para alguém tributar (a parcela pode ser jurídica ou de fato), isto quer dizer que o legislador só poderá tributar dentro dela (ou dentro daquela finalidade se a competência for assim qualificada).
> Mas, ao dizer isto, também **prevê que a tributação pode alcançar toda ela**. *Só ela, mas toda ela*. Daí voltar a dificuldade apontada anteriormente. Se o legislador quer captar toda a realidade que a Constituição autorizou tributar, é preciso utilizar um modelo de previsão que seja dinâmico e adaptável, pois não tem sentido precisar mudar a legislação tributária a cada momento. Não tem sentido supor que o legislador quis no momento nº 1 esgotar integralmente a competência, elaborou a lei indicando a realidade captável e existente naquele momento, pensou que estava exercendo a competência em sua plenitude, mas a evolução dos fatos, por ser mais rápida em função de a criatividade humana ser maior do que poderia ser previsto, alguém alegue que há 'fatos não previstos'! Lembre-se que o legislador neste exemplo sempre quis captar e quer continuar captando integralmente a realidade circunscrita pela norma de competência."[36] (Destaque em negrito nosso)

Quando analisamos a Lei nº 13.596/2023 rapidamente concluímos que ela incorporou a visão de legalidade de meios de Marco Aurélio Greco, baseando-se muito mais em padrões e *standards* do que em conceitos pretensamente determinados.

Por exemplo, a Lei nº 13.596/2023 é povoada por conceitos indeterminados e expressões abertas, as quais não se assemelham nem um pouco aos conceitos fechados, exatos, rígidos e precisos. Veja-se, nesse sentido, o disposto no artigo 8º da Lei nº 13.596/2023:

> "Art. 8º Para fins do disposto nesta Lei, quando se concluir que partes não relacionadas, agindo em circunstâncias comparáveis e **comportando-se de maneira comercialmente racional**, consideradas as **opções realisticamente disponíveis para cada uma das partes**, não teriam realizado a transação controlada conforme havia sido delineada, tendo em vista a operação em sua totalidade, a transação ou a série de transações controladas poderá ser desconsiderada ou substituída por uma transação alternativa, com o objetivo de determinar os termos e as condições que seriam estabelecidos por partes não relacionadas em circunstâncias comparáveis e **agindo de maneira comercialmente racional**." (Destaques nossos)

[36] GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 157; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 164-165.

Ao examinarmos as regras sobre delineamento da transação controlada previstas na própria Lei nº 13.596/2023 e na Instrução Normativa nº 2.161/2023 que a regulamentou, notaremos que as expressões "comportando-se de maneira comercialmente racional", "opções realisticamente disponíveis" e "agindo de maneira comercialmente racional" são indeterminadas, tendo uma zona de penumbra que permite ao intérprete/aplicador uma certa liberdade de conformação.

Outro aspecto marcante da Lei nº 13.596/2023, relacionado à legalidade tributária, é a quantidade de delegações legislativas para a Secretaria da Receita Federal do Brasil. Basta assinalarmos que a previsão de "medidas de simplificação" (artigo 37) e a disciplina do "processo de consulta específico em matéria de preços de transferência" (artigo 38) foram delegados à Receita Federal.

No caso específico do "processo de consulta específico em matéria de preços de transferência", rebatizado de "Acordo de Precificação Antecipada Unilateral" na minuta de Instrução Normativa apresentada para comentários pela Receita Federal, a delegação é ainda mais interessante pois transferiu para as autoridades fiscais a própria decisão instituir tal acordo. Veja-se a redação do *caput* do mencionado artigo 38:

> "Art. 38. A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil **poderá instituir processo de consulta específico a respeito da metodologia a ser utilizada pelo contribuinte para o cumprimento do princípio previsto no art. 2º** desta Lei em relação a transações controladas futuras e estabelecer os requisitos necessários à solicitação e ao atendimento da consulta." (Destaque nosso)

São diversos os dispositivos da Lei nº 13.596/2023 que delegam à Secretaria da Receita Federal do Brasil competência para regulamentar o disposto na lei, de forma integrativa, podendo-se mencionar o artigo 11, § 4º, o artigo 13, §§ 7º e 8º, o artigo 14, o § 5º do artigo 16, o artigo 18, § 2º, entre muitos outros.

Todas essas delegações legislativas têm como referência o artigo 2º da Lei nº 13.596/2023, que incorporou de forma explícita à legislação tributária doméstica o "princípio *arm's length*", estabelecendo que "para fins de determinação da base de cálculo dos tributos de que trata o parágrafo único do art. 1º desta Lei, os termos e as condições de uma transação controlada serão estabelecidos de acordo com aqueles que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em transações comparáveis."

Estamos diante de uma forma de delegação legislativa baseada em *standards* que também encontra amparo em uma interpretação da legalidade tributária como a sustentada por Marco Aurélio Greco, que se distancia, como vimos, da teoria tributária tradicional.

3.2. Consideração Econômica do Fato Gerador e Preços de Transferência

Como apontamos, Marco Aurélio Greco é autor da teoria mais influente sobre os limites do planejamento tributário na literatura brasileira. Um dos pilares de seus aportes sobre a matéria é a defesa de uma **"consideração econômica"** no Direito Tributário, que o autor esclarece que não deve se confundir com a "interpretação econômica do fato gerador da obrigação tributária". Vejam-se suas palavras:

> "Na consideração econômica, parte-se da lei, constrói-se o conceito legal para saber qual o tipo previsto na lei; vai-se para o fato, constrói-se o conceito de fato considerando os seus aspectos jurídicos, econômicos, mercadológicos, concorrenciais, etc.; enfim, todos os aspectos relevantes para construí-lo e volta-se para a lei para saber se ele está enquadrado ou não. Isto é incluir a variável econômica ao lado de outras variáveis na construção do conceito de fato, para saber o que ele é. Isso não tem nada a ver com interpretação econômica."[37]

Vê-se, claramente, que o que o autor propõe não é uma interpretação econômica de fundo analógico no contexto do planejamento tributário,[38] mas, sim, a consideração econômica dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte. Como aponta Greco, a questão está no **"ser"**. Em suas palavras, "a natureza do que foi feito não é dada pela sua vontade isolada em abstrato que se manifesta através de um texto. Trata-se da vontade em concreto que se exterioriza através da conduta realizada. Cumpre, portanto, saber primeiro o que ele fez e qual o efeito do que realizou. Não é um jogo de 'quero e, portanto, é'. O jogo é: alguém fez algo e, em função do que fez, saberemos a natureza daquela operação. Assim, ao examinar o caso concreto, pode-se constatar que naquele 'fazer' há um pedacinho de 'querer', de 'usufruir', de 'abster-se', de 'abrir mão', de 'ceder' etc. No que foi feito há uma reunião de todos estes ingredientes, e pela somatória deles vamos chegar à conclusão do que 'é' para fins de enquadramento no tipo legal".[39]

---

37 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 171; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 178.

38 Esta posição já vinha marcada desde o primeiro estudo de Greco sobre o planejamento tributário. Ver: GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Fiscal e Abuso de Direito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários*. São Paulo: Atlas, 1996. p. 90.

39 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 172; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 179. Em outra passagem do livro, Marco Aurélio faz a contraposição entre **formalismo fiscal** e **realismo fiscal**, e sobre este último "afirma que o predominante não é a forma adotada; as figuras não valem pela forma de que se revestem; valem pelo que são e não pelo que aparentam ser, nem pelo que resulta da sua apresentação"

Note-se, mais uma vez, que **a posição de Marco Aurélio Greco não é no sentido da prevalência dos aspectos econômicos do fato**, mas sim da necessidade de se considerar tais aspectos no processo de sua qualificação jurídica. Afinal, como arremata o autor "não se trata de predominância da substância sobre a forma. Mas também não se trata de predominância da forma sobre a substância. Ambas devem ser igualmente ponderadas e consideradas no exame e enquadramento das operações realizadas. É preciso verificar a substância, mas não se deve atropelar pura e simplesmente a forma. A substância servirá para perguntar o que é aquilo, e o conteúdo da operação pode confirmar que a realidade é aquela que resulta da forma apresentada".[40]

Um dos aspectos que nos parecem mais marcantes da Lei nº 13.596/2023 é como ela incorpora de forma inquestionável a consideração econômica das transações controladas, relegando a um absoluto segundo plano a sua formalização jurídica. Nesse sentido, vejamos, por exemplo, o artigo 7º da Lei nº 13.596/2023:

> "Art. 7º O delineamento da transação controlada a que se refere o inciso I do caput do art. 6º desta Lei será efetuado com fundamento na análise dos fatos e das circunstâncias da transação e das evidências da conduta efetiva das partes, com vistas a identificar as relações comerciais e financeiras entre as partes relacionadas e as características economicamente relevantes associadas a essas relações, considerados, ainda:
> **I – os termos contratuais da transação, que derivam tanto dos documentos e dos contratos formalizados como das evidências da conduta efetiva das partes**;
> II – as funções desempenhadas pelas partes da transação, considerados os ativos utilizados e os riscos economicamente significativos assumidos;
> III – as características específicas dos bens, direitos ou serviços objeto da transação controlada;
> IV – as circunstâncias econômicas das partes e do mercado em que operam; e
> V – as estratégias de negócios e outras características consideradas economicamente relevantes.
> § 1º No delineamento da transação controlada, serão consideradas as opções realisticamente disponíveis para cada uma das partes da transação controlada, de modo a avaliar a existência de outras opções que poderiam ter gerado condições mais vantajosas para qualquer uma das partes e que teriam sido adotadas caso a transação tivesse sido realizada entre partes não relacionadas, inclusive a não realização da transação.
> § 2º Na hipótese em que as características economicamente relevantes da transação controlada **identificadas nos contratos formalizados e nos documentos apresentados**, inclusive na documentação de que trata o art. 34

(GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 311; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 318).

40 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 175; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 182.

> desta Lei, **divergirem daquelas verificadas a partir da análise dos fatos, das circunstâncias e das evidências da conduta efetiva das partes**, **a transação controlada será delineada, para fins do disposto nesta Lei, com fundamento nos fatos, nas circunstâncias e nas evidências da conduta efetiva das partes**. [...].” (Destaques nossos)

Note-se que, enquanto o inciso I do artigo 7º estabelece que os “termos contratuais da transação” serão considerados, o § 2º do mesmo artigo é claríssimo ao prever que na hipótese de divergência entre os contratos e documentos apresentados, e os fatos e as condutadas das partes, estes últimos irão prevalecer.

Segundo vemos, estamos diante da consagração legal do que há décadas Marco Aurélio Greco se referia como consideração econômica do fato gerador,[41] aplicada segundo as regras de preços de transferência ao delineamento da transação controlada. Os dispositivos acima transcritos nos auxiliam, inclusive, a entender o que seria a “consideração econômica” na teoria de Greco.

Com efeito, ao estabelecer que a análise da transação deve considerar os fatos e a conduta efetiva das partes, a Lei nº 13.596/2023 impõe uma prevalência da realidade sobre a forma jurídica, o que é exatamente, segundo vemos, o pilar central da teoria de Marco Aurélio Greco sobre os limites do planejamento tributário.

4. CONCLUSÃO

A Lei nº 14.596/2023 é um ponto de inflexão no debate sobre a legalidade tributária no Brasil. Ela incorporou diversos aspectos que a doutrina tributária brasileira majoritária historicamente considerou serem contrários ao princípio da legalidade – adjetivada como estrita – e ao dito princípio da tipicidade – apontada como cerrada. Cremos que a realidade há muito tempo jogou por terra essas crenças na determinação conceitual e no enclausuramento da realidade em textos normativos. Contudo, a Lei nº 13.596/2023 veio para colocar – mais uma vez – essas concepções em xeque.

Conforme demonstramos acima, ao nos afastarmos da teoria clássica sobre a legalidade tributária, identificamos um enorme alinhamento entre a Lei nº 13.596/2023 e a teoria de Marco Aurélio Greco sobre o tema. Como já vínhamos sustentando, este alinhamento da nova legislação com posições defendidas há mais de duas décadas por Greco indicam não só que a Lei nº 13.596/2023 não extrapolou os limites da Constituição Tributária, mas também que a teoria do autor alinha-se a orientações que se tornaram pontos de partida comuns no contexto da tributação internacional, sendo esta a porta de entrada para que tais posturas sejam incorporadas à legislação tributária brasileira.

---

41 ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Greco*. 3 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2025. p. 68-69.

Capítulo 31

Capacidade Contributiva e Solidariedade como Fundamento da Tributação: Revisitando Anotações sobre o Tema

Fernando Aurelio Zilveti

1. INTRODUÇÃO

Recebi convite para escrever um artigo para o livro em homenagem ao jurista Marco Aurélio Greco. Irrecusável demanda e prazeirosa tarefa me trazem a este ensaio. O tema proposto me veio em mente ao observar o movimento doutrinário com críticas à teoria do dever de solidariedade a justificar o dever fundamental de pagar tributos. Marco Aurélio Greco escreveu sobre planejamento tributário. Seu livro homônimo despertou grande reação da comunidade jurídica, na época da alteração na legislação tributária acerca da norma geral antielusiva[1]. O Supremo Tribunal Federal – STF veio mais a se manifestar sobre o tema, recolocando o tema da norma geral antielusiva no eixo[2]. Em que pese o STF afastar a aplicação de norma geral antielusiva, o tema segue palpitante. Curiosamente, ao debate sobre elusão fiscal foi acrescentada outra tese, a do dever fundamental de pagar tributos[3]. Algumas vezes, o tema do dever fundamental de pagar tributos é associado à doutrina do homenageado, por

---

1 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, São Paulo: Dialética, 2004. O celebrado autor teve publicadas diversas tiragens e edições do livro, um verdadeiro "best seller" jurídico, o que pode ser considerado um "case" no ramo do direito tributário. Além disso, o livro influenciou gerações de tributaristas, que dedicaram teses ao tema. Também gerou a reações formalistas de todas a sorte, num relativo inconformismo com o sucesso do homenageado.

2 STF – ADI 2446/DF – Relatora Min. Carmen Lúcia. Acesso em 20/3/25. Disponível em https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur463131/false

3 NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Almedina. 1998. O livro teve repercussão imediata na doutrina e jurisprudência brasileiras. Até hoje se comenta do livro, até mais do que efetivamente pode ser lido dele. O próprio autor vem se explicando ao longo dos anos sobre o que efetivamente quis com a tese.

um viés solidarista[4]. Mas o que o Marco Aurélio Greco traz verdadeiramente em sua doutrina, válido para este estudo, é a questão da capacidade contributiva e a solidariedade, enquanto fundamentos do sistema tributário brasileiro[5].

Uma primeira proposta aqui é analisar alguns precedentes das Cortes Constitucionais nacional e estrangeiras e conferir o argumento da solidariedade para justificar a teoria do dever fundamental de pagar tributos. O ponto relevante dessa pergunta, que me parece válida, seria testar se a solidariedade associada à capacidade contributiva, justificam o dever fundamental de pagar tributos, sob a perspectiva de aplicação.

Para escrever este ensaio não pretendo tomar partido desta ou daquela corrente doutrinária. Pensei num modo de homenagem com minhas anotações. Meus comentários têm por objetivo verificar em que medida a capacidade contributiva e o dever de solidariedade informam o sistema tributário. As minhas primeiras anotações, explico, datam do tempo em que comecei os estudos para defender a dissertação de mestrado[6]. Revisito também outras fontes de pesquisa do direito comparado, confrontando esse material com as notas. O estudo de direito comparado, metodologicamente, se presta a verificar como se comportam determinados institutos em outras jurisdições. Os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade estão presentes nas constituições de alguns países aqui pesquisados. Verificamos se tais princípios sofreram variações axiológicas temporais, a depender da jurisdição e das circunstâncias que se apresentam.

Uma observação merece ser feita sobre essa ideia de justificar um dever fundamental, como algo constitucional, supremo, seja de pagar, seja de economizar tributos. A este respeito, temos a afirmar: o século dezoito foi marcado pelo iluminismo; o século dezenove pela industrialização; o século vinte pode ser designado como a era da tributação, notadamente no seu último quinto. Já o século XXI está sendo marcado pela erosão de bases fiscais e a necessidade de novos fundamentos para a tributação. Existe até, diríamos, um déficit democrático na questão fiscal, uma vez que se avançou sobre políticas públicas produzidas por um governo eleito. Mas, por outro lado, às vezes se discute algo sobre a democracia e seus elevados níveis de tributação e gastos públicos elevados[7].

Observa-se, portanto, um claro conteúdo político na formação de um sistema tributário, que passa pela vontade geral, ou sua falta, a justificar os

---

4 FERREIRA NETO, Arthur Maria. Crise Epistemológica no Direito Tributário Contemporâneo: do esgotamento do formalismo normativo aos riscos do solidarismo fiscal. RDTA 56, (629/665).

5 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, São Paulo: Dialética, 2004, p. 188.

6 ZILVETI, Fernando Aurelio. Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva. São Paulo: 2004, 137.

7 LITTLEWOOD, Michael. Taxation Without Representation, the history of Hong Kong's Troublingly Successful Tax System. Hong Kong: University Press, 2010, p. 290.

tributos. É necessário esclarecer que essa força política formou os sistemas tributários e até mesmo nas suas espécies de exação. Em diversas jurisdições, inclusive, a guerra justificou a criação de tributos, como o imposto de renda. Na Alemanha, inclusive, tais movimentos ajudaram a elaborar ideias sobre tributos diretos e indiretos para acomodar interesses federativos[8]. Se esse movimento surgiu na Alemanha no final do século XIX, neste século XXI, como se verá adiante, as Cortes Constitucionais recebem demandas para analisar tentativas de criação de tributos ou interpretação das leis segundo o mote da solidariedade, para acudir a perda de receita ocasionada por erosão de bases tributárias. Até eventos recentes, como a pandemia de Covid-19, demandou do Poder Judiciário o dever de controle do Estado Fiscal.

Outra pergunta de pesquisa aqui formulada propõe saber, afinal, em que medida é possível afirmar ou contestar a aplicação da teoria da capacidade contributiva e o dever de solidariedade para justificar o dever fundamental de pagar tributos. Para tanto, um cuidado especial será dado ao comportamento das Cortes Constitucionais brasileiras e de algumas jurisdições escolhidas como a italiana, espanhola e alemã. Pretende-se com isso conferir maior atualidade ao ensaio, ao mesmo tempo de aferir se, de fato, o que se aplica aos em outras jurisdições não se aplica aqui. Será que a solidariedade e a capacidade contributiva sofrem interpretações distintas em cada um dos sistemas tributários pesquisados?

2. ALGUMAS NOTAS SOBRE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

A capacidade contributiva é uma condição jurídico-política de cidadania, que deve ser elevada à princípio do próprio direito constitucional. A cidadania é condicionada e definida por diversas capacidades jurídico-políticas, como a capacidade eleitoral, a capacidade de ocupar cargos e funções públicas. E, do mesmo modo que o direito eleitoral, a capacidade contributiva também é capacidade jurídico-política. Se isso não for levado em consideração, não haverá cidadania. Não há democracia sem cidadania, e não há cidadania se o respeito à capacidade contributiva[9]. Pode-se dizer, a partir desta nota, que a solidariedade também é uma condição jurídico-política de cidadania. Restaria investigar, então, se o dever de solidariedade, como condição de cidadania, impõe ao ci-

8 VANONI, Ezio. Opere Giuridiche. Elementi di diritto tributario. Altri saggi di diritto finanziario. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1962, 383.

9 BARROS, Sérgio Resende de. Contribuição dialética para o constitucionalismo. São Paulo: Millennium, 2008, p. 158. A tese do renomado jurista traz um profundo estudo do marxismo e sua influência na formação dos sistemas constitucionais. Analisa a solidariedade como valor socialista de contraposição ao capitalismo. Note que ele aponta as correntes axiológicas derivadas do marxismo no processo de constitucionalização.

dadão uma contraprestação de contribuir para o custeio do Estado. Aqui existe a necessidade de verificar em que termos o princípio constitucional reage à delimitação do pressuposto objetivo, cuja integração marca a legitimação da consequência jurídica correspondente à obrigação tributária[10]. Este ponto de delimitação nos remete ao problema concreto enfrentado pelas Cortes Constitucionais, cujas decisões mais recentes comentamos abaixo.

A norma que trata da capacidade contributiva é dirigida ao legislador, ao intérprete, ao contribuinte, ao juiz e à administração tributária[11]. A ideia do princípio, uma vez constitucionalizado, dirige-se a todos os partícipes da relação tributária e intérpretes da lei. Sugere um dever de contribuir, mas um "dever" colaborativo. Este dever é de contribuir o máximo possível para a manutenção do Estado, em proporção às suas capacidades, ou seja, com os rendimentos, de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado[12]. O dever de contribuir não é supraconstitucional, nem, no sentido inverso, confere qualquer direito fundamental de economizar tributos. Apenas protege o cidadão com a legalidade, no sentido da máxima *no taxation without representation*. A legalidade dá suporte ao princípio da capacidade contributiva, no sentido de impedir abusos do Fisco, da mesma forma de obriga as partes envolvidas na relação tributária a se aterem ao princípio. A ideia da legalidade também sugere condição jurídico-política, mas não cria qualquer outro direito subjetivo, sequer constitucionalmente[13].

Estuda-se a eficácia do princípio da capacidade contributiva, num sentido de limite, ou seja, pretendendo estabelecer pontos nos quais o princípio encontra dificuldades para se impor no sistema tributário[14]. A aplicação a todos os tributos seria um dos limites do princípio da capacidade contributiva, sustentada a ideia de que caberia apenas aos tributos de caráter pessoal[15]. A posição de que existem tributos classificados em pessoais e reais foi abandonada há muito tempo, de sorte que tal limite de eficácia não se

---

10 GIOVANNINI, Alessandro. Soggettività Tributaria e Fattispecie Impositiva. Milão: CEDAM, 1996, p. 292.

11 MOSCHETTI, Francesco. Capacità Contributiva. Trattato di Diritto Tributario. Coordenado por Andrea Amatucci. Milão: Cedam, 1994, p.230.

12 SMITH, Adam. The Wealth of Nations. London: Modern Library, 2000, p. 247.

13 LEÃO, Martha. O direito fundamental de economizar tributos, entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros, 2018. A autora procura estabelecer um direito constitucional de economizar tributos. Afinal, sustenta que não há tributação sem lei que a autorize. O direito de economizar tributos se resume, afinal, na tese da autora, na legalidade.

14 COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 88. As considerações deste parágrafo levam em conta as premissas apontadas pela autora, em respeito à didática proposta.

15 CANTO, Gilberto Ulhôa. Capacidade Contributiva. Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo: 1989, Vol. 14, p. 19.

cogita. Tampouco a designação de destinatário legal me parece um limite de eficácia válido, como já dito no parágrafo acima. Por outro lado, a preservação do mínimo existencial consiste num limite de eficácia objetivo, pois sequer se cogita obrigar o cidadão além do limite da capacidade contributiva, de sorte que o mínimo existencial estaria totalmente fora do campo de incidência tributária. A identificação do caráter extrafiscal dos tributos me parece um limite de eficácia interessante, em que pese encontrar alguma dificuldade para concordar com a tese. Alguns tributos, como o recente Imposto Seletivo - IS, oriundo da reforma tributária trazida ao ordenamento jurídico brasileiro pela EC nº 132/2023, não parecem informados segundo o critério da capacidade contributiva[16]. Pela extrafiscalidade são cobrados tributos pelo simples fato do exercício potencial ou efetivo de uma atividade econômica[17]. Ainda sobre limites de eficácia do princípio da capacidade contributiva, na definição de base de cálculo e alíquota, temos o ponto de confisco. Este limite de eficácia se assemelha ao tema do mínimo existencial[18]. Existe relativa identidade entre mínimo existencial e limite confiscatório na concretização da capacidade contributiva.

A boa doutrina comparada considera o princípio da capacidade contributiva um direito fundamental do homem e do cidadão. Este princípio estaria implícito em algumas constituições, como a alemã[19]. Ao considerarmos, como acima comentado, o princípio como corolário da cidadania ou, mais adequado ao sistema tributário, como corolário do princípio da igualdade, é possível estabelecer alguma conexão entre capacidade contributiva e direitos fundamentais. A capacidade contributiva que a Constituição brasileira trata para orientar o legislador, sempre que possível, é sempre objetiva. Existe uma presunção *jure et jure*, ou seja, não admite prova em contrário[20]. Nesse sentido, o que o legislador busca ao graduar os impostos segundo o princípio da capacidade contributiva é a manifestação de riqueza. A essência do princípio é evitar o esgotamento da fonte do tributo, seguindo a máxima: "onde nada existe, até o próprio imperador perdeu o direito[21]. Neste sentido, encontramos bastante similaridade entre os sistemas constitucionais alemão, italiano, espanhol e brasileiro.

Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva, quando constitucionalizado, deixa ao legislador um *Spielraum* por onde ele pode transitar, para fixar

16 ANDRADE, José Maria Arruda de. Imposto Seletivo e Pecado: Juízos Críticos Sobre Tributação Saudável. São Paulo: IBDT, 2024,

17 MOSCHETTI, Francesco. Capacità Contributiva. Trattato di Diritto Tributario. Coordenado por Andrea Amatucci. Milão: Cedam, 1994, p.251.

18 TORRES, Ricardo Lobo. O direito ao mínimo existencial. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 145.

19 BACH, Stephan. Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips im gegenwärtigen Steuerrecht. StuW 2/1991, p. 116 e seguinte.

20 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. A Progressividade na Ordem Tributária. RDT 64. São Paulo: Malheiros, p. 45.

21 SCHMÖLDERS, Günter. Allgemeine Steuerlehre. Berlim: Duncker & Humblot, 1958, p. 80.

o limite da capacidade do cidadão de concorrer para o custeio das despesas do Estado[22]. Pela palavra *Spielraum* compreende-se margem de manobra, um conteúdo subjetivo que comporta determinadas ações subjetivas, limitadas, no caso brasileiro, pela objetividade dos tributos em espécie, de competência dos entes federativos. A capacidade contributiva está umbilicalmente integrada ao princípio da igualdade na tributação. O princípio se aplica tanto às pessoas físicas quanto às pessoas jurídicas, como um mandamento de otimização do sistema tributário, rechaçando a discriminação e o confisco, sob qualquer argumento[23]. No imposto de renda desenvolve-se o tema do princípio do valor nominal, corolário da capacidade contributiva, válido para capturar apenas o excedente, aquilo que o contribuinte efetivamente dispõe para colaborar com as despesas públicas[24].

3. ALGUMAS NOTAS SOBRE SOLIDARIEDADE.

Solidariedade, num primeiro momento, chama a atenção como um valor de natureza social. As constituições trazem a solidariedade associada a outros direitos fundamentais. A solidariedade aqui é tratada no sentido jurídico, tal como no artigo 3º da Constituição brasileira. Os estudos sobre capacidade contributiva indicam, quando se trata do sistema tributário, da solidariedade associada à capacidade contributiva. Pesquisamos a solidariedade associada à capacidade contributiva em alguns países, como a Itália, Espanha e Alemanha. O tributo é, afinal, um encargo econômico que se concretiza na redução patrimonial do contribuinte[25]. Esta supressão patrimonial é relevante sob a perspectiva de justificação jurídica, daí a importância do estudo da solidariedade aplicada à capacidade contributiva. Estuda-se no tema da solidariedade os limites do Estado social, ou seja, diante da crise do Estado social, até que ponto ele deve ser o provedor do cidadão visando o pleno desenvolvimento em sociedade[26].

Para aplicar critérios práticos de arrecadação, dando-lhes conteúdo igualitário, faz-se necessário desenvolver o princípio da capacidade contributiva no âmbito do sistema tributário. O princípio tem, nesse sentido, um conteúdo

---

22 TIPKE, Klaus. Die Steuerrechtsordnung, Vol. I, Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1995, p. 275. No mesmo sentido, ver Enrico de Mita, Il Principio della Capacità Contributiva. Interesse Fiscale e tutela del contribuente. Milão: Giuffre, 1995, p. 145.

23 TIPKE, Klaus; LANG, Joachim et ali. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, § 4 Rz 90.

24 HEY, Johanna. Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zum Ausgleich der Inflation durch einen fairen Einkommensteuertarif sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen (Inflationsausgleichsgesetz — InflAusG) der Fraktionen SPD, BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN und FDP (BT-Drucks. 20/3496). Acesso em 20/3/25. Disponível em: https://www.bundestag.de/resource/blob/915736/475eece17c7813f2889eedc5a3f9b12d/07-Hey.pdf

25 HENSEL, Albert. Derecho Tributario. Tradução de Andrés Báez Moreno, Maria Luisa Gonzáles-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle. Madri/Barcelona: Marcial Pons, 2005, p. 165.

26 NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Almedina. 1998, p. 680.

ético pois, além de exigir que o cidadão tenha efetiva disponibilidade da renda, leva em consideração a obrigação do Estado em fomentar determinados setores nos quais sua presença é requisitada[27]. Este último ponto da afirmação anterior representa a solidariedade enquanto princípio ligado à capacidade contributiva, aplicado ao direito financeiro. Ainda sobre a solidariedade no campo do direito financeiro, este interage com a capacidade contributiva no sentido de uma relação entre o benefício proporcionado pelo Estado e o dever de arcar com as despesas públicas. A solidariedade pode, portanto, ser considerada como um princípio informador da capacidade contributiva, a justificar os direitos humanos do homem e do cidadão, um custo do Estado a ser suportado pelos contribuintes[28]. Existe uma discussão, a meu ver, desfocada, se no século XXI o Estado deve ser substituído pela sociedade no dever de suportar os custos sociais, um debate de cunho financista, afastado do direito tributário em si[29]. O que vale para este ensaio é tentar responder a pergunta de pesquisa acerca da validade do princípio da solidariedade e da capacidade contributiva como motivadores do chamado dever fundamental de pagar tributos.

A Espanha traz os princípios da solidariedade e da capacidade contributiva em sua Constituição. A solidariedade foi colocada logo no art. 2º, como um princípio de unidade política e de equilíbrio de forças entre as regiões. Por outro lado, o princípio da capacidade contributiva foi desenvolvido no art. 31.1, que determina que todos devem contribuir com os gastos públicos de acordo com a capacidade econômica de cada um, inspirador pelo princípio da igualdade e progressividade. Aqui, a solidariedade se vincula ao dever de contribuir segundo a capacidade contributiva, assegurando a distribuição equânime da carga fiscal. Não se nota na Constituição espanhola qualquer previsão expressa para sustentar a tese do dever fundamental de pagar tributos. No último quarto do século XX a doutrina espanhola se aproximou da doutrina italiana no sentido de entender que, na capacidade contributiva estaria integrado o critério estrutural do fato gerador, sendo o princípio um dos pilares do sistema tributário constitucional[30]. De fato, a solidariedade, bem como a capacidade contributiva não são axiomas de se possam extrair, por dedução lógica, consequências positivas e concretas de cada hipótese na prática tributária.

---

27 TIPKE, Klaus. Steuerrechtsordnung. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1995, p. 271.

28 HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. The cost of rights: why liberty depends on taxes. New York: W. W. Norton Company, 1999. p. 15

29 SCHOUERI. Luís Eduardo. Tributação e liberdade. 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, (431/471) p. 435. O autor tem posição contrária a este ensaísta.

30 PALAO TABOADA, Carlos. Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva. Estudios em homenage al profesor Federico de Castro. Madrid: Tecnos, 1976, (377/426) p. 391.

Na Itália, os princípios da solidariedade e capacidade contributiva fundamentam o sistema tributário constitucional. A solidariedade vem tratada no artigo 2. da Constituição, enquanto o princípio da capacidade contributiva vem prevista no artigo 53 da mesma Carta. A capacidade contributiva representa uma atitude do cidadão perante o dever de arcar com as despesas públicas do Estado, lastrada em sua força econômica. A capacidade contributiva age como critério de justiça fiscal, enquanto a solidariedade vincula o contribuinte ao dever de suportar as despesas públicas[31]. Como se vê, no sistema tributário italiano, a solidariedade é estritamente ligada ao princípio da capacidade contributiva, assumindo esta última o papel de parâmetro da primeira. A solidariedade como dever de contribuir para as despesas públicas encontra limites no princípio da capacidade contributiva, para evitar o excesso fiscal. O estudo da relação jurídica tributária somente se cogita a partir do fato gerador, pressuposto da obrigação tributária. Esta, por sua vez, apenas ocorre se a hipótese prevista em lei estiver ajustada ao princípio da capacidade contributiva. Em outras palavras, a ideia de solidariedade como pressuposto de um dever de contribuir apenas se admite no limite da capacidade contributiva.

No Brasil, o dever de solidariedade foi defendido ainda na Constituição de 1824, quando tratou da igualdade perante as contribuições para o custeio do Estado. O dispositivo constitucional foi comentado, entendendo que "todas as classes sociais, todas as espécies de bens e todas as fortunas deveriam concorrer proporcionalmente para as necessidades e serviços sociais"[32]. Na Constituição do império, portanto, houve uma determinação clara para que todos contribuíssem com as despesas do Estado, na proporção de seus haveres (art. 179, §15). Não se viu no texto menção a dever de solidariedade, em que pese parecer implícito um conceito econômico de justiça social, pressuposto de lei tributária[33]. Solidariedade enquanto princípio de igualdade vem associado à igualdade do encargo para suportar os custos do Estado.

A solidariedade, quando relacionada à capacidade contributiva, não autoriza a interpretação econômica por parte da Fazenda Pública, na desconsideração de atos praticados pelo contribuinte para evitar a tributação. A solidariedade e a capacidade contributiva autorizam o legislador a procurar riquezas para tributar, na busca da igualdade na tributação. Na interpretação de leis tributárias, especialmente quando se trata de planejamento, existe uma visão distorcida em relação à legalidade dos atos praticados pelo contribuinte. A análise formal desses atos segundo a capacidade contributiva não permite aferir a real capacidade

31 MITTA, Enrico de. Principi di diritto tributario. Milano: Giuffrè, 1999, p. 77.

32 PIMENTA BUENO, José Antônio. Direito público brasileiro e a análise da Constituição do Império. Organizado por Eduardo Kugelmas. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 503.

33 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 12.

contributiva do contribuinte, visando assegurar a justiça fiscal. Quando o intérprete se coloca na função de assegurar a equidade do sistema tributário em casos concretos, pratica reprovável arbítrio. Não se pondera entre legalidade formal e capacidade contributiva, mesmo que se coloque a solidariedade como justificativa. Um princípio não cede ao outro em termos de concretização, ao menos no âmbito do Estado de Direito[34].

Diz-se da solidariedade fiscal com um dever social ou cívico que se atende pelo ato de contribuir para as despesas públicas segundo a capacidade contributiva[35]. Este, porém, consiste num outro truísmo, pois por dever cívico entenda-se a legalidade. Esta última e nenhuma mais justifica a tributação segundo a capacidade contributiva. Não existe dever cívico que não seja legal, pois todo o dever cívico é suportado pela legalidade, seja de pagar tributos ou de outra natureza, como trabalhar nas eleições, ser jurado, etc. Enfim, o dever de pagar tributos revela um dever de solidariedade fruto da lei e da constituição. Existe em torno do tema da solidariedade uma certa incompreensão. Houve, de fato, uma reação superlativa ao que se trouxe como teoria do dever fundamental de pagar tributos [36].

O dever de solidariedade decorre de lei e não autoriza arbitrariedade qualquer. A solidariedade apenas reforça tudo isso, não implica em transferir a obrigatoriedade de pagar tributos a terceiros pelo simples fato do ônus fiscal ter que ser igualmente dividido entre os contribuintes. A solidariedade legitima a tributação por meio da capacidade contributiva. De igual sorte impõe limites ao fisco com base no mesmo princípio da capacidade contributiva, assegurando que a carga tributária seja igualmente distribuída. A solidariedade não autoriza a desconsideração de negócios jurídicos legalmente constituídos[37]. É absolutamente falso, portanto, atribuir à solidariedade a justificativa de um dever de pagar tributos além da legalidade.

4. O COMPORTAMENTO DAS CORTES CONSTITUCIONAIS.

Alguns cortes constitucionais afirmam o princípio da capacidade contributiva como pilar do sistema tributário. Nesse sentido, o imposto de renda é tributo que melhor expressa o princípio, segundo diversas decisões das cortes constitucionais aqui mencionadas, em especial da Corte Constitucional

34 ROCHA, Sérgio André. Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 50. O autor faz uma leitura correta da obra do homenageado neste ensaio, pois Greco não avança na interpretação econômica finalística, em nome da capacidade contributiva.

35 GAFFURI, Francesco. L'attitudine alla contribuzione. Milano: Giuffrè, 1969, p. 88. Ver também MOSCHETTI, Francesco. I'll principio dela Capacità contributiva. Padova: Cedam, 1973, p. 59.

36 NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Almedina. 1998, p. 185.

37 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, São Paulo: Dialética, 2011, p. 372.

alemã[38]. Vamos tratar aqui de alguns julgados mais recentes das cortes constitucionais alemã, espanhola e italiana. Também colheremos algumas decisões do Supremo Tribunal Federal - STF, para buscar alguma comparação.

Na Espanha, o princípio da capacidade contributiva foi interpretado no sentido do dever de solidariedade, justificando o dever de pagar tributos para concorrer com as despesas públicas. A Corte Constitucional da Espanha foi além, ao ponderar os princípios da capacidade contributiva com o sigilo bancário e o direito à intimidade. Deu prioridade ao primeiro, no sentido de permitir ao Fisco o direito de investigar contas bancárias do contribuinte em casos de investigação de fraude fiscal[39]. Mais recentemente, num julgamento em que se enfrentou o princípio da capacidade contributiva em linha com a proibição do confisco, a Corte Constitucional espanhola entendeu exagerada a carga tributária efetiva sobre o contribuinte. Concretamente, quando o tributo alcança mais que 60% da renda gerada pelo contribuinte, estamos diante de um confisco[40]. Em outra ocasião, a Corte Constitucional entendeu que a solidariedade não é um princípio meramente programático, mas possui um peso específico no ordenamento jurídico espanhol. Este princípio obriga o Estado, por exemplo, a garantir o equilíbrio econômico entres as diversas unidades administrativas, levando em conta as características específicas de cada região[41]. Ainda na Espanha, a Corte Constitucional entendeu que a tributação temporária para empresas do setor de energia e do setor financeiro afronta o princípio da capacidade contributiva, ainda que excepcional[42].

Na Itália, a Corte Constitucional tem reforçado a ideia de que a capacidade contributiva enquanto princípio limita o excesso de exação do Estado[43]. O princípio visto sob a perspectiva fiscal, segundo o qual, funcionaria como um critério racional de repartição das despesas públicas, no sentido de suficiência para legitimar a obrigação tributária[44]. Esta suficiência, ao contrário do que

---

38 LANG, Joachim. Die Bemessungsgrundlagen der Einkommensteuer. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1988, p. 124/125.

39 MOSCHETTI, Francesco. Capacità Contributiva. Trattato di Diritto Tributario. Coordinado por Andrea Amatucci. Milão: Cedam, 1994, p. 232. O autor faz menção a uma decisão da Corte Constitucional n. 110/84. No mesmo sentido e citando igual decisão da Corte espanhola, vide Francisco Escribano. La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles Constitucionales, Madrid: Civitas, 1988, p. 56.

40 ESPANHA - Corte Constitucional nº 220-4433. Acesso em 15/3/2025. Disponível em: http://www.tribunalconstitucional.es/NotasDePrensaDocumentos/NP_2021_102/2020-4433STC.pdf

41 ESPANHA - Corte Constitucional nº 50/2023. Acesso em 15/3/2025. Disponível em: http://www.tribunalconstitucional.es/NotasDePrensaDocumentos/NP_2021_102/2020-4433STC.pdf

42 ESPANHA - Corte Constitucional nº 189/2023. Acesso em 15/3/2025. Disponível em: https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2024 -990#:~:text=Por%20tanto%2C%20no%20vulnera%20el,149/2023%2C%20FJ%205.

43 ITÁLIA - Corte Constitucional. Decisão 288, de 23 de dezembro de 2019. Acesso em 20/3/25. Disponível em: https://www.cortecostituzionale.it/default.do

44 GALLO, Francesco. La nuova frontiera dell'abuso del diritto in matéria fiscale. I'll Fisco, Rassegna Tributária. Approfondimenti di diritto tributario, (1/25) p. 14.

possa parecer, numa primeira análise, não legitima qualquer distribuição de carga fiscal sob o manto da solidariedade. A solidariedade, associada à capacidade contributiva, limita o poder do Estado fiscal. É curioso observar o comportamento da Corte Constitucional nesse sentido limitador, inclusive em casos típicos de extrafiscalidade, mesmo em tempos de crise energética global[45]. Em outra ocasião, a mesma Corte Constitucional rejeitou uma contribuição especial temporária de solidariedade sobre contribuintes no exercício de atividade econômica no setor de energia. A Corte não identificou capacidade contributiva objetiva a justificar a exação, identificando, inclusive, incompetência tributária no exercício da unidade administrativa, ao criar tributo sobre base já existente de outro[46]. Em outro sentido, desta vez contrário ao contribuinte, a Corte Constitucional validou uma contribuição especial temporária sobre empresas fornecedoras de produtos médico-hospitalares. A Corte não enxergou infração constitucional ao princípio da capacidade contributiva, em função do tributo cobrado em função da solidariedade ser razoável e proporcional[47]. Outro posicionamento contrário ao contribuinte foi encontrado na análise da Corte Constitucional italiana sobre uma contribuição especial de solidariedade sobre as pensões mais altas do sistema de previdência pública. O tribunal verificou o estado grave do sistema previdenciário italiano, justificando o socorro excepcional daqueles pensionistas mais privilegiados, em nome do princípio da solidariedade e da capacidade contributiva[48]. A ponderação de princípios pela Corte italiana ressalta a preocupação em concretizar a ideia de que o contribuinte pode ser discriminado segundo a capacidade contributiva quando seu dever de suportar os custos do Estado se apresenta. Garante, assim, que a medida da tributação seja proporcional e respeitosa da real capacidade econômica e contributiva, sobretudo em momentos de crise econômica ou exigência extraordinária.

Na Alemanha, a Corte Constitucional tem aplicado a assim chamada equidade fiscal horizontal, bem com a equidade fiscal vertical. Isto significa que indivíduos com mesma capacidade contributiva devem ser tributados de modo igual. Por outro lado, a carga fiscal sobre contribuintes com capacidade contributiva maior devem contribuir mais, comparativamente, em relação aos que têm capacidade contributiva menor[49]. Nota-se a compreensão adequada da Corte

---

45 ITÁLIA - Corte Constitucional. Decisão nº 111/2024. Acesso em 20/3/25. Disponível em: https://www.cortecostituzionale.it/default.do

46 ITÁLIA - Corte Constitucional. Decisão nº 27/2024. Acesso em 20/3/25. Disponível em: https://www.cortecostituzionale.it/default.do

47 ITÁLIA - Corte Constitucional. Decisão nº 192/2024. Acesso em 20/3/25. Disponível em: https://www.cortecostituzionale.it/default.do

48 ITÁLIA - Corte Constitucional. Decisão nº 173/2016. Acesso em 20/3/25. Disponível em: https://www.cortecostituzionale.it/default.do

49 ENGLISCH, Joachim. The Impact of Human Rights on Domestic Substantive Taxation - the German Experience. Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann. São Paulo: Quartier Latin, 2016, (133/153) p. 137.

Constitucional alemã acerca do primado da solidariedade como corolário da capacidade contributiva. A construção jurisprudencial germânica se deu a partir da igualdade constitucional afirmada no art. 3º da Constituição. Afirma-se, portanto, a capacidade contributiva como elemento da igualdade na tributação, a partir de uma decisão particularmente histórica, por representar uma virada em favor da equidade[50]. Na Alemanha, especificamente, o tema da limitação do confisco pelo imposto de renda gerou bastante polêmica, a partir de uma decisão que estabeleceu a "teoria da metade". Esta teoria foi desenvolvida pelo então ministro do Tribunal Constitucional alemão, Paul Kirchhof, professor e jurista dedicado ao tema da tributação[51]. Por mais polêmico que possa parecer, a "teoria da metade" foi lançada para evitar que o encargo fiscal excedesse a metade da renda do contribuinte[52]. Em decisões mais recentes, a Corte Constitucional alemã ampliou sua interpretação para além do art. 3º, justificando a teoria da metade também no art. 14 (1) da mesma Constituição. Somente vinte anos depois, em 2006, a teoria da metade foi superada pela Corte Constitucional, recuando de sua anterior consideração acerca do tributo confiscatório. Para este ensaio importa a posição acurada da Corte no sentido que o legislador deve levar em consideração que a renda é o resultado de uma atividade econômica protegida como propriedade pela Constituição alemã[53]. Portanto, uma significativa porção da renda precisa remanescer com aquele que ganhar o rendimento para preservar a ideia de utilidade privada inerente ao conceito constitucional de propriedade. Ao contrário da Constituição brasileira (art. 145) e da Constituição alemã de 1919 (art. 134), a Constituição alemã atual não traz a capacidade contributiva expressa literalmente em seu texto. Não obstante, a Corte Constitucional alemã tem aplicado o art. 3º, combinado com o art. 1º e com o art. 14, para afirmar a capacidade contributiva[54]. Assim, a Corte Constitucional vem aplicando a ideia de que o rendimento do salário deve ser a régua básica, abaixo da qual o Fisco não tem acesso[55].

---

50 ENGLISCH, Joachim. The Impact of Human Rights on Domestic Substantive Taxation - the German Experience. Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann. São Paulo: Quartier Latin, 2016, (133/153) p. 137. O autor faz menção especial à decisão de 1957 da Corte Constitucional (VerfGE 6/1957, p. 55). A decisão mencionada trata do direito de viajar, afirmando a igualdade horizontal na categoria de direito fundamental. Nunca é demais lembrar que tal direito havia sido suprimido dos judeus durante o período obscuro do nazismo.

51 KIRCHHOF, Paul. Der sanfte Verlust der Freiheit. Heidelberg: Hanser, 2004, p. 223.

52 ALEMANHA - Tribunal Constitucional alemão - BverfGE 93/1995, p. 121. Disponível em: https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2006/01/rs20060118_2bvr21949

53 ALEMANHA - Tribunal Constitucional alemão - BverfGE 115/2006, p. 97. Disponível em: https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2006/01/rs20060118_2bvr219499.html 9.html

54 LEHNER, Moris. Constitutional, International and European Law. Requirements for Taxation. German Perspectives. Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann. Coordenado por Luís Eduardo Schoueri e João Francisco Bianco. São Paulo: Quartier Latin, 2016, (287301) p. 289.

55 ALEMANHA - Tribunal Constitucional alemão - BverfGE, 82/1990 p. 60. Disponível em: https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2006/01/rs20060118_2bvr219499

No STF a questão da solidariedade e capacidade contributiva segue a mesma linha das cortes constitucionais acima mencionadas. As decisões do STF foram reconhecidas tanto a capacidade contributiva [56], quanto a solidariedade, consolidando a ideia da limitação do confisco, tanto para tributos quanto para multas[57]. Menos polêmico que o tema da vedação do confisco, o STF também tratou do tema do imposto de renda sobre pensões e aposentadorias de brasileiros que residem no exterior. Mesmo ainda falando do confisco, o STF se pautou na progressividade como elemento de concretização da capacidade contributiva, limitando a aplicação de alíquota de 25%. Importante notar que o STF tratou da solidariedade como princípio informador do dever de custear a seguridade social por meio de contribuições, mas utilizou a capacidade contributiva como princípio limitador do Estado[58]. O STF seguiu, assim, na mesma linha das demais Cortes Constitucionais aqui analisadas.

5. CONCLUSÃO

A capacidade contributiva foi se afirmando na doutrina e na jurisprudência ao longo dos anos, estabelecendo-se como princípio jurídico de grande valor em boa parte dos sistemas tributários. A essência desse princípio é evitar o esgotamento das fontes do imposto. Isso fez com que a capacidade contributiva tenha ferrenhos opositores e defensores apaixonados. Quando um opositor pleiteia sua invalidez científica, acusa-o de ser vazio, ou seja, sem elementos racionais que lhe dêem sustentação ou, pior, aplicação prática. Por outro lado, o defensor do mesmo princípio lhe confere adjetivos que o alçam ao nível de princípio maior, em pé de igualdade com direitos fundamentais. A capacidade contributiva, afinal, tem validade como categoria jurídica, capaz de produzir efeitos dentro de um sistema, na aplicação do fato gerador do tributo[59]. Uma vez constitucionalizada, a capacidade contributiva é tão princípio quanto os demais, válido para o sistema tributário como seu fundamento.

A igualdade e a capacidade contributiva têm uma função de formar o sistema tributário justo. A capacidade contributiva é a base primária para um sistema interno de princípios jurídicos. Esses princípios jurídicos concretizam

---

56 BRASIL – Supremo Tribunal Federal – STF - Tema 872/2015. Relator Min. Marco Aurélio. Acesso em 20/3/25. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=872

57 BRASIL - Supremo Tribunal Federal – STF – RE nº 736.090. Tema 863 Relator Min. Dias Toffoli. Acesso em 20/3/25. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=872

58 BRASIL - Supremo Tribunal Federal – STF - RE com AI nº 1.327.491/ SC - Tema 1174. Relator Min. Dias Toffoli. Acesso em 20/3/25. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=872

59 CREZELIUS, Georg. Steuerrechtliche Rechtsanwendung in allgemeine Rechtsordnung, Berlin 1983, p. 355,356.

o princípio da capacidade contributiva e, através disso comprovam a validade da ordem da ordem jurídico-tributária[60]. A capacidade contributiva não deriva do princípio da solidariedade. Tampouco é um subprincípio do sobreprincipio solidariedade, posto não caber adjetivar princípio. Nas decisões mencionadas no item próprio acima, houve absoluta consonância entre o que cada Corte Constitucional traz em termos de solidariedade e capacidade contributiva. Outras decisões das mesmas cortes sustentam o que foi resumido aqui, revelando que na última década existe uma linha de atuação do Poder Judiciário, de aplicação do princípio da capacidade contributiva e da solidariedade. Não foi encontrado traço sequer de aplicação da teoria do dever fundamental de pagar tributos. Este é o estado da arte dos princípios da capacidade contributiva e solidariedade.

Os direitos humanos concretizam-se no sistema constitucional tributário, mas se encontram, de algum modo, esculpidos nos tratados internacionais em matéria tributária e até nas regras desenvolvidas por organismos supranacionais. Sempre que se trata de capacidade contributiva em termos de direitos fundamentais, o que está em jogo, afinal, é o direito humano a uma existência digna. A existência digna se realiza também pelo limite fiscal estabelecido pela capacidade contributiva. Trata-se aqui de justiça fiscal plena. Esta conclusão se faz com base nos precedentes compilados acima.

A solidariedade é, por sua vez, um princípio relacionado de maneira mais próxima com o direito financeiro. A ideia de solidariedade remonta a Revolução Francesa e a ideia liberal de contribuição para o custeio do gasto público. Com o tempo, a solidariedade enquanto valor assumiu uma feição socialista, permeando filosofias de contraposição ao acúmulo de capital, numa sociedade injusta e desigual[61]. Como princípio do Estado de direito, programático, a solidariedade compõe os sistemas jurídicos constitucionais, dentre eles, o sistema tributário. Tem na capacidade contributiva a concretização da ideia liberal de divisão equânime da carga fiscal do Estado. Nada mais. Não compõe nem justifica dever de pagar tributos nem tampouco direito de economizar.

---

60 LANG, Joachim. Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips. Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse, zum 70. Geburtstag. Coordenado por Walter Drenseck e Roman Seer. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 2001, p. 318.

61 PÜHRINGER, Stephan Pühringer; PÜHRINGER, Markus. Solidarität im Kapitalismus Zur Unmöglichkeit einer Forderung. Acesso em 12/4/25. Disponível em: https://www.jku.at/fileadmin/gruppen/108/ICAE_Working_Papers/wp06.pdf

Capítulo 32

A Construção Normativa da Incidência Tributária para Casos Difíceis e Publicamente Controversos

Ricson Moreira Coelho da Silva

1. INTRODUÇÃO

Sabe-se que a incidência normativa na seara tributária comporta a análise privilegiada em seu aspecto sintático[1] de cinco elementos, tal qual nos ensina Paulo de Barros Carvalho[2], a saber: os critérios de ordem material, temporal, pessoal, quantitativo e espacial. No plano dito formal, tal arquétipo parece nos dar uma solução segura para a grande maioria das análises (casos fáceis) pertinentes à ocorrência ou não do fato gerador/fato imponível[3]. Ou seja, de quanto se precisa pagar, a quem e, ainda, em que momento tal ato vai se dar. Todo esse movimento, quase que matemático, muda de forma substancial, quando se estar a tratar de casos difíceis e publicamente controversos. Com efeito, na medida em que, diante de tais situações, dotadas de forte equivocidade, considerações de ordem retóricas, pragmáticas e consequencialistas dos intérpretes, por exemplo, acabam por, ativamente, interferir no percurso gerador de sentido da norma tributária[4].

Diante de tal contexto, percebe-se que a interpretação passa a ocupar um papel central na construção e verificação de sentido das proposições normativas

---

1 LINS, Robson Maia. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 1º. ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 396.

2 CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 7º. ed. São Paulo, Noeses, 2018, p. 153-7.

3 ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6º. ed, São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 66-76.

4 "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. ROCHA, Sérgio André. A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo: Segurança Jurídica, Legalidade, Conceitos Indeterminados, Tipicidade e Liberdade de Conformação da Administração Pública in Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p.240.

que compõem o direito tributário, afinal o desenho extraído/construído será o senhor da propagação e afirmação do conteúdo destas prescrições normativas. Nesse particular, é que posturas acerca de elementos não propriamente jurídicos serão decisivos e de grande valia para o destino da obra ao final acabada. Ou seja, decisões consideravelmente focadas em aspectos consequenciais, ou mesmo no resultado prático da solução aviada podem causar aos desavisados insegurança, gerando uma sensação de infidelidade à proposta normativa originalmente concebida, mas são só o produto de um ambiente pouco diferenciado, e altamente poroso a valores e constatações, não, necessariamente, representados na ordem jurídica posta.[5]

Pois bem, parte das decisões e dos argumentos acerca da incidência ou não de uma norma na seara tributária tem sido decorrentes de aspectos eminentemente retóricos-valorativos e solidificados a partir de um discurso argumentativo que se baseia em conceitos constitucionalmente abertos e autorizativos[6], controlados e conformados pelas limitações constitucionais ao poder de tributar, é certo, porém, povoados pela inserção de princípios axiologicamente elásticos como a ordem econômica, orçamentária e política, como se pode verificar, dentre outros, no voto do Ministro Gilmar Mendes, no famigerado caso do tema 69, julgado pelo Supremo Tribunal Federal.

Enfim, todo esse cenário nos leva a questionar como são construídas as bases e a racionalidade normativa do sistema tributário brasileiro até seu fechamento na regulação individual e concreta e como bem interpretar os preceitos normativos e as realidades econômicas subjacentes, notadamente no que concerne à fundamentação e à aceitabilidade das decisões ao final tomadas.

Alguns defendem que a proposição normativa concreta é apenas um simples argumento do aplicador do direito, outros, ao contrário, que é uma construção cujo caminho e a conclusão são previamente dados; há ainda, de outro lado, quem reclame uma interpretação, enquanto totalidade e soma dos aspectos anteriores. Afinal, como nesse ambiente complexo reclamar previsibilidade e segurança? E, mais, como lidar de forma correta e racional nas situações difíceis e distintas? Como exigir que os agentes do fisco irão reagir ao argumento da identificação ou não de renda, faturamento e receita, quando tais conceitos são construídos, em determinadas circunstâncias, de forma excepcional?

---

5 Cf. NEVES, Marcelo. Constituição e Direito na modernidade periférica: uma abordagem teórica e uma interpretação do caso brasileiro. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2018, pp. 106-109 e 210-220.

6 "(...) É a complexidade típica da sociedade de risco que definitivamente abala os alicerces de tal 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." (ROCHA, Sérgio André. Op. Cit. p. 242.

Em outras palavras, que segurança o contribuinte pode exigir do sistema ou mesmo o fisco, quando ambos, sendo parte do processo de construção normativa, apresentam-se como criativos, distanciando-se daquilo normalmente esperado? Por que o sistema teria que garantir ao contribuinte segurança e previsibilidade quando ele interpreta a legislação e a ocorrência ou não do fato gerador de modo heterodoxo? E, como, no ambiente de pós-modernidade, pensar que a incidência tributária se extrairá que um caminho tão rígido, com fontes claras e decorrente de debates estritamente técnico-normativos?

O presente artigo pretende investigar essa espécie de zona excepcional e cinzenta de interseção, na qual os elementos formais pertinentes à regra de incidência tributária nada dizem, dizem pouco, ou dizem algo que a política, a economia e os valores sociais discordam. É que se estar a investigar casos controversos, que só serão perfeitamente decididos e talvez até periodicamente revisados em um espaço temporal relevante, com base em um percurso gerador de sentido que não possui compromissos com os pontos de chegada, senão com uma legitimidade do caminho e dos procedimentos, cujos traçados são fortemente influenciados por fatores ideológicos, econômicos e políticos[7].

O ponto central, portanto, é estabelecer uma teoria qualificada da incidência tributária para casos difíceis, analisando seus aspectos a partir do confronto com casos concretos. Nesse ínterim, pontos de partida pertinentes à teoria dos princípios, e o confronte entre a liberdade de organização dos negócios privados e o controle estatal serão essenciais para se formar um juízo seguro sobre a incidência ou não de uma norma tributária. O artigo se estrutura a partir da definição inicial da regra matriz de incidência e do cotejo da teoria com os casos difíceis, valendo-se da teoria dos princípios, da ideia de verdade e método, para a partir da análise de casos concretos, poder estabelecer, com segurança, um percurso válido de incidência concreta da norma jurídica tributária para casos difíceis e um modelo de aceitabilidade das decisões então produzidas.

A ideia de segurança jurídica atrelada ao paradigma da previsibilidade e da legalidade estrita como uma quimera a ser superada, já que não serve de modelo a todo tipo de incidência tributária possível.

---

7 "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 no *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" ROCHA, Sérgio André. Da Lei à Decisão:a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade. Rio de janeiro: Editora Lumen Juris, 2017, p. 35.

O direito como técnica e instrumento de redução da complexidade está intimamente ligado a conteúdos de controle e de previsibilidade. De tal forma que em ambientes, ditos negociais, campo de atuação do direito tributário, tal exigência se faz sentir com ainda maior ênfase. Todavia, a tributação e o correspondente exercício da competência tributária, podem, em certa medida, serem utilizados com eventual flexibilidade, notadamente diante de situações que demandam forte interesse social, econômico e político.

Nesse sentido, pode-se enumerar a tributação de determinados bens importados pela origem e/ou natureza, a tributação de determinado estrato social, a concessão de benefícios fiscais ou a sua retirada para setores com alguma relevância, ou mesmo a manipulação da incidência ou não para fins de interferência no consumo e/ou na política de preços de bens especialmente importantes.

Pois bem, o direito positivo[8], como sabido, muito embora esteja inserido em um sistema autopoiético, sendo capaz de preservar sua autonomia de modo a lhe permitir um autodesenvolvimento e um filtro em face da maior ou menor integração aos demais sistemas, destes não é imune. E, chega a ser pueril imaginar que as competências tributárias e as limitações constitucionais ao poder de tributar são demasiadamente concretas, claras, rígidas e inequívocas a impedir qualquer construção de seu conteúdo pelo aplicador do direito, sobretudo pelo julgador, como parece chegar a defender boa parte da doutrina tradicional brasileira[9].

A título de exemplo, em obra intitulada Constituição, Liberdade e Interpretação, Humberto Ávila realiza quase que um manifesto à escola da exegese[10-11]. Nesta obra, o intérprete é colocado em segundo plano, pois ele deve representar, se não em sua literalidade, quase que a boca da lei. Nesse sentido,

---

8 Cf. BOBBIO, Noberto. *O Positivismo Jurídico*: Lições de filosofia do Direito. Márcio Pugliesi; Edson Bonie; Carlos E. Rodrigues (Trads). São Paulo: Ícone, 1995 e DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo Jurídico*: Introducão a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político. São Paulo: Método, 2006.

9 "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." ROCHA, Sérgio André. Op. Cit. p. 8.

10 PERELMAN, Chain. Lógica Jurídica: nova retórica; Tradução de Vergínia K. Pupi. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2004, pp. 31 e 34.

11 "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. 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. " ROCHA, Sérgio André. Ob. Cit. p. 13.

defende a segurança jurídica como clareza, previsibilidade e impedimento ao Estado quanto à possibilidade de mudar as consequências que os cidadãos anteviam quando realizaram determinadas escolhas.

Ora, que sistema completo, rígido e previsível está-se falando? Todas as hipóteses de incidência cabem nessa reflexão? Pensa-se que não. Mas não se discorda que em talvez 90% (noventa por cento) das hipóteses de incidência inexista essa pecha aguçada de insegurança, imprevisibilidade e constante flexibilidade da competência e/ou da legalidade tributária.

Então, o cenário talvez esteja sendo superdimensionado por alguns, ainda que inconscientemente, a fim de fortalecer os remédios e aumentar as doses que não necessitariam e nem sequer deveriam ser impostos a 100% dos fatos tributáveis, mas que assim passam a ser perseguidos e exigidos, criando-se um modelo disfuncional e pouco poroso a hipóteses excepcionais, aquelas nas quais é impossível de antemão caracterizar algo relativamente inovador como renda, faturamento e/ou receita, por exemplo.[12]

O que se quer defender é que diante de casos difíceis e publicamente controversos, é impossível de antemão aplicar critérios tão seguros como aquele que trata de hipótese de incidência relativamente fáceis, como a cobrança do IPVA e do IPTU, por exemplo.

Sobre o fenômeno, cumpre atentar que tal não se restringe ao sistema brasileiro e muito menos ao sistema tributário, tanto que Ulrich Beck[13], em livro publicado na Alemanha, em 1986 e, já traduzido para o português, pontua

---

12 Se se pensar sobre a perspectiva do direito penal, a própria ideia de anterioridade, ligada à segurança e à previsibilidade, verificar-se-á que são características e mesmo exigências bastante caras e relevantes, afinal, inexiste crime sei lei anterior que o defina. Os tipos penais, em regra, são interpretados de modo bastante restrito e os bens penalmente protegidos são um tanto quanto claros a priori se analisarmos as interpretações dos penalistas de um modo geral. É dizer, não se discute tanto acerca da ocorrência ou não do tipo penal em si, mas da prova de sua existência. Ou seja, o elemento prova, reconstrução da incidência do tipo é que passa a ser decisivo. A materialidade do tipo depende de prova e a incidência está atrelada a essa prova. No direito tributário, não se discute tanto acerca da prova e da materialidade do fato gerador tal qual se dá na seara penal. É que lá o resultado naturalístico morte, subtração de bem, organização criminosa não gera tanta controvérsia, bastando-se que esteja provado. Enquanto que na seara tributária, não basta o acréscimo patrimonial para se ter renda, ao contrário, o acréscimo é um dado, está provado, mas se tenta desconstituir como tal apelando a um formalismo e a linguagem turva que embaralham os elementos de compreensão da regra matriz de incidência tributária. O curioso nesse contexto é que se defende com relativa frequência que o direito tributário tal qual o direito penal deve ser interpretado de modo bastante restrito. Acontece que no direito penal, uma morte é sempre uma morte, isto é, pode-se está provada ou não o liame entre o imputado e o resultado naturalístico, mas não se controverte sobre o evento morte em si. Já no direito tributário, nem sempre um acréscimo patrimonial é renda, nem sempre um ingresso de dinheiro é receita. Ou seja, enquanto que no direito penal a identificação do resultado morte é um dado, no direito tributário a identificação da renda é um argumento.

13 BECK. Ulrich. Sociedade de risco: rumo a uma outra modernidade. Tradução de Sebastião Nascimento. São Paulo: Editora 34, 2011, pp. 291-2.

algumas dificuldades que podem esclarecer os dilemas enfrentados no presente sobre o tema ora desenvolvido:

> "Na posição profissional de juiz, protegida na Alemanha pelo direito administrativo, tornam-se visíveis, em parte através de novas formas de percepção e interpretação e em parte através de alterações externas, margens decisórias parcialmente autônomas, que, conforme percebem com perplexidade uma comunidade de juízes e uma esfera pública surpresas, também vêm sendo utilizadas de *modo controverso* nos últimos anos. Em sua origem, elas baseiam-se na construção legal há muito estabelecida da independência judicial'. Recentemente, contudo, elas têm levado — por conta, entre outras razões, da mudança geracional e de processos de cientificização — a uma fruição ativa e a uma configuração judicial autoconsciente. Das muitas condições decisivas nesse caso, duas devem ser destacadas: através da cientificização reflexiva dos objetos e procedimentos decisórios do sentenciamento judicial, "construções objetivamente constritivas" anteriormente válidas fragilizaram-se e, ao menos parcialmente, tornaram-se acessíveis a decisões individuais. Isto vale, de um lado, para uma análise científica da interpretação legal e das decisões judiciais, por meio das quais se tornaram visíveis e úteis variantes jurisprudenciais, dentro dos limites dados pela letra da lei e pelas regras de sua interpretação - variantes que até então permaneciam encobertas pelas regras de recrutamento e pelas convicções básicas exigidas. Nesse caso, portanto, a cientificização expôs técnicas argumentativas úteis, oferecendo assim à profissão de juiz uma até então desconhecida plurarização interna da política de carreira. Essa tendência é confirmada pelo fato de que muitos temas e litígios trazidos aos tribunais perderam sua inequivocidade social. Em muitos dos campos cruciais de litígio - especialmente com relação à tecnologia nuclear e questões ambientais, mas também no direito de família, nas questões de 'matrimônio e no direito trabalhista – especialistas e contraespecialistas confrontam-se em controvérsias irreconciliáveis. Desse modo, a decisão é devolvida aos juízes - em parte por conta do fato de que a seleção dos peritos já contém os elementos de uma decisão antecipada e em parte porque se lhes concede avaliar e reordenar os argumentos e seus referenciais para definir sua sentença. O sistemático autoatordoamento das ciências, através da superprodução de resultados detalhados hipotéticos, descontextualizados e contraditórios, afeta o sistema jurídico e abre margens decisórias ao juiz "independente", e isto quer dizer: pluraliza e politiza o sentenciamento. Para o legislador, isto leva à seguinte consequência: ele vê-se cada vez com mais frequência colocado no banco dos réus nos tribunais. Procedimentos de controle judicial pertencem entrementes quase que ao curso normal de um expediente administrativo publicamente controverso".

Assim, a questão é que entre a lei, o texto normativo e a aplicabilidade do direito, há de haver uma construção interpretativa, que não é livre, convenha-se, mas que, igualmente, não é aprisionada, notadamente, diante de casos difíceis[14].

[14] Zigmunt Bauman nos fala sobre a necessidade de afirmação das ciências sociais como um padrão semelhante aos das ciências naturais, nas quais a irrefutabilidade e a verdade seriam aspectos relevantes e aaqui

Daí que a construção normativa da decisão final e concreta ultrapassa o simples procedimento para integrar-se ao ambiente e, sobretudo, ser aceitável, enquanto sustentada em valores e princípios que predominam em certa comunidade jurídica, absorvendo inclusive a passagem temporal. Nesse sentido, defende Chaim Perelman[15],

> "Conclui-se destas considerações que a solução justa da lide não é simplesmente, como afirmaria o positivismo jurídico, o fato de ser conforme a lei, isto é, legal. É bem raro, de fato, que haja apenas um modo de conceber a legalidade de uma solução: será antes a idéia prévia daquilo que constitui uma solução justa, sensata, aceitável que guiará o juiz em busca de uma motivação satisfatória. (...) Mas esse caráter adequado não será determinado segundo critérios subjetivos (...) mas de uma maneira intersubjetiva, na medida em que corresponde às preocupações do meio que a deve aceitar. (...) A interpretação da lei, para ser aplicada a um caso específico, deve ser considerada uma hipótese, que só será adotada definitivamente se a solução concreta em que redunda afigurar-se aceitável. Somente levando em conta essa dupla exigência, que exige um vaivém na mente, da situação vivida à lei aplicável, compreenderemos a especificidade do pensamento jurídico".

Ou seja, não se trata de discutir acerca do procedimento ou da competência para decidir, mas sim de investigar em que medida o conteúdo da decisão, vinculado que seja ao texto normativo, representa ou pode representar variações semânticas capazes de se integrarem a ordem jurídica, estruturadas e referentes e, talvez, não aparentemente literais, como poderia supor a exegese moderna tributária, defendida por tantos no Brasil de hoje.

E, aqui, cabe uma anotação, a defesa exegética não tem sido desinteressada, ao contrário, vê-se uma grande profusão de discussões que buscam alargar ou reduzir conceitos acerca de isenções, imunidades e benefícios fiscais, ao passo que se busca por outro lado, restringir ou superdimensionar a incidência tributária, argumentando sob um mesmo eixo estrutural, qual seja, a legalidade estrita[16]. O que é uma aporia em si mesma, convenha-se.

---

se faz uma associação com a raiz do positivismo jureidico, que para afirmar direito enquanto ciência padrões de irrefutabilidade, que poderiam hoje serem rerpresentados pela segurança jureidica são defendidos como baluartes e dignas espécies de direitos fundamentais. Sobre a reflexão, diz Bauman: "Em suma: o desafio da hermenêutica à ideia de que as ciências sociais deveriam estar à altura dos padrões de irrefutabilidade e autoridade das ciências naturais compunha-se de dois problemas: o do consendo e o da verdade. Consequentemente, a ciência social, ao reivindicar seu *status* de ciência, era obrigada a provar que suas regras de consenso e seus critérios de verdade para a interpretação do significado podiam alcançar uma irrefutabilidade comparável à alcançada no estudo da natureza." BAUMAN, Zigmunt. Hermenêutica e ciência social: abordagens da compreensão. Traduzido por Fernando Santos: Editora Unesp, 2022, p. 17.

15 PERELMAN, Chain. Ob. Cit, pp. 114-5.

16 "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

Propõe-se, assim, como ponto de partida, que a proposição normativa tributária para casos ditos difíceis terá seu significado final resultante de uma atividade interpretativa e catalizadora que leve em consideração as possibilidades semânticas do texto normativo, obviamente, mas que ao mesmo tempo possua legitimidade perante as outras ordens sistêmicas, como a econômica, a social e a política. Sendo a econômica, entendida não só como facilitadora de negócios, preservação de patrimônio e geradora de riquezas, mas também como adequada a proposta orçamentária pública; a social, enquanto adequada a moral e aos valores vigentes em dada comunidade; e a política, como própria da ordem de poder, na medida em que uma decisão que não satisfaça parâmetros mínimos e que seja pouco aderente aos grupos de interesse dominantes, poderia a qualquer momento ser modificada por meio do processo legislativo, como não raro, o é[17].

E esse ponto de partida, reforça-se, nada tem de inseguro ou imprevisível. Ele apenas constata que a realidade complexa diante de casos publicamente controversos não se amolda a modelos estanques e simples que mais falam de situações abstratas e irreais do que de incidências particularmente concretas. Sobretudo, quando se estar diante de situações nas quais se chegar a uma conclusão previamente posta, sem um procedimento maior de discussão, como aquele empreendido pelo nosso sistema federal, composto de diversas instâncias de diálogo e julgamento, como as Delegacias Regionais de Julgamento da Receita Federal do Brasil, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e Poder Judiciário, é absolutamente irrealizável.

3. TEORIA TESTADA A PARTIR DE CASOS DIFÍCEIS: UMA PROPOSTA DE CONSTRUÇÃO E ACEITABILIDADE DAS DECISÕES

Considerando-se a teoria da incidência tributária e todos os seus aspectos formais, e ainda que se valha da teoria do constructivismo lógico-semântico, por

---

pregam o pluralismo metodológico e a necessidade de se usarem todos os ele- mentos 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. (...) O que se percebe, portanto, é que não há coerência. Nenhum lado pode ser apresentado como formalista ou não forma- lista. Tudo depende da finalidade. Para os autores da linha forma- lista 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. " Idem. pp. 45 e 49

17 Nesse sentido, veja-se o que se deu com a subvenção para investimentos, após o quanto decidido pelo STJ no tema 1.182, ou seja, a União aprovou uma Lei, mudando sensivelmente o quanto decidido pelo Tribunal, quase que fazendo prevalecer a tese que defendeu em juízo ou mesmo o que se deu com a tentativa de revogação do PERSE que esbarrou em interesses que não deixaram a tentativa de mitigar o benefício fiscal prosperar.

exemplo, não se é possível de antemão atribuir a determinadas possibilidades de incidência um parecer firme sobre a sua verificação ou não. Isto é, nessas circunstâncias excepcionais, as decisões são tomadas com esteio em argumentações, fortemente embasadas em princípios de conteúdos abertos, que são escolhidos enquanto fundamentais na espécie, mas que poderiam, sem perda de adesão ao ordenamento serem substituídos e, produzirem resultados diametralmente opostos.

A esse respeito, vê-se o que se dá com o ágio interno ou a subvenção para investimento, na medida em que tanto o conceito de renda quanto de lucro e/ou de despesas passíveis de dedução não são um dado rígido, estanque e claro o suficiente, de modo a se estabelecer uma segurança jurídica exegética como exige parte da doutrina tributária.

Ao contrário, são situações publicamente controversas, na medida em que se se investigar na doutrina e na cientificização que lhe é subjacente se encontrará posições dotadas de forte equivocidade, talvez irreconciliáveis e que desembocarão nos centros de competência decisórios que farão uma opção adequada ao sentido semântico das normas de incidência na espécie, mas que igualmente necessitarão buscar legitimidade fora do sistema jurídico, na medida em que se trata de casos altamente controversos e para os quais os sentidos aparentes dos textos normativos não são suficientemente aptos a produzir uma decisão válida e aceitável.

Daí, há de haver uma certa complacência com o fato de que em casos que tais, a elasticidade e a flexibilidade do argumento serão decisivos para a construção ao final empreendida, como abaixo melhor se contém.

Deveras, se se analisa o exemplo da possiblidade de dedução do ágio, verificar-se-á, incialmente, que a legislação aponta que ele se constitui na diferença positiva entre o custo de aquisição de uma participação societária e o valor do patrimônio líquido da sociedade adquirida. Tal conceito contábil se encontra previsto no art. 20 do Decreto-Lei de nº 1.598/1977. Ainda segundo o dispositivo, o ágio pode ter como fundamento econômico as seguintes hipóteses: valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ao custo registrado na sua contabilidade; valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos exercícios futuros ou fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

A dedutibilidade do ágio, por sua vez, cuja controvérsia tem chegado aos tribunais, é prevista nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, e se contabiliza de uma forma por meio da qual o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e, a partir daí, é ajustado para refletir a alteração no momento posterior à aquisição da participação do investidor sobre os ativos líquidos da investida.

Pois bem, atento ao que diz Humberto Ávila em obra acima citada no que concerne à segurança jurídica e ao exercício da liberdade, na qual se afirma

que haveria a necessidade de preservar as escolhas dos contribuintes e fazer valer as consequências de antemão previstas, e confrontando-se com o que disse o legislador a respeito do ágio, perceber-se-á que este resolveu delimitar a possibilidade de dedução de ágio, enunciando tal quesito na própria exposição de Motivos da Medida Provisória de nº 1.602/97, que fora convertida na Lei de nº 9.532/97[18]. Daí se vê que o legislador resolveu por bem, expressamente, declarar que a dedução do ágio estaria vinculada à ocorrência de "casos reais" nos quais a aquisição de participação acionária com sobrepreço fosse realmente ancorada nos fatos e afastar o surgimento e aproveitamento do ágio em decorrência de mero planejamento fiscal, como sói acontecer em tantos casos ainda sob julgamento.

Logo, que escolhas realizadas pelos contribuintes deverão ser preservadas quando as condutas desbordam da vontade do legislador que restringiu a dedução a casos reais? Que previsibilidade pode ser reclamada, quando o próprio contribuinte resolve assumir um risco elevado e afastar a tributação quando esta seria devida?

Ora, há situações nas quais se busca validação de deduções de ágio interno, onde sequer houve pagamento de preço, nem tampouco sobrepreço (ágio); situações nas quais sequer há mudança no controle acionário. E, sendo assim, qual a segurança jurídica a se perseguir? A da legislação? A das consultorias tributárias altamente interessadas? Ou seja, acusar insegurança jurídica em ambiente construído sem qualquer substância econômica para as operações é, a bem da verdade, deslocar o eixo da decisão jurídica e sua fundamentação e aceitabilidade para interesses que enfraquecem a normatividade do direito e o tornam ocasional. Isso pode redundar em aproximar a construção normativa de prescrições altamente artificiais a comportar operações sem qualquer ingrediente principal, apoiadas em subterfúgios formais, literais e exegéticos que não são comportados pela ordem jurídica em um sentido mais amplo.

Muito embora, caiba destacar que parte da doutrina e mesmo dos centros decisórios possuem certa ojeriza a critérios não enunciados de forma expressa e literal na legislação, a ponto de negarem, mesmo já tendo ampla aplicação em parte dos tribunais, sejam administrativos ou judiciais, aspectos tendentes a restringir planejamentos tributários quando se estar diante

[18] "Atualmente, pela inexistência regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas, utilizando dos já referidos 'planejamentos tributários', vêm utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária. Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em vista o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo."

de situações artificiais e sem substância econômica, tal se dá, inclusive com a possibilidade ou não de dedução de ágio.

É que segundo a teoria aqui defendida, a conclusão quanto à incidência ou não, demanda uma segunda camada, não estritamente formal, que pode ser traduzida como um fundamento econômico[19], similar a um propósito negocial, que conquanto não previsto expressamente em qualquer texto normativo foi de uma forma dialógica importado do common law[20] e tem tido ampla aceitação nos tribunais administrativos e, recentemente, no próprio Superior Tribunal de Justiça. Nesse sentido, veja-se a respeito o quanto decidido pela 2º Turma no âmbito do Recurso Especial de nº. 2152642/RJ, que tratou justamente da possibilidade de dedução do ágio,

> "Com efeito, não é demais asseverar que a função social da propriedade preconizada no Texto Constitucional irradia efeitos em diversos campos do direito privado, inclusive no Direito Empresarial. Tanto assim que é recorrente a utilização da "função social da empresa" como elemento indissociável da exploração da atividade econômica por uma sociedade. À evidência, uma empresa que não exerce nenhum objeto social não possui função social. IX - Sobre o ágio interno e sua relação com o abuso de direito, é importante mencionar que este abuso, para que seja considerado antijurídico, demanda, para além da utilização de um instituto para fins aos quais o ordenamento não o destina, que esta utilização afete direito de terceiros, ainda que não haja a intenção de prejudicar por parte daquele que o exerce. A inexistência de direitos absolutos e a limitação destes direitos a partir do momento em que outros direitos ou prerrogativas são atingidos é lugar comum em assertivas gerais e abstratas, mas

[19] O ágio, dessa forma, deve sempre decorrer da efetiva aquisição de um investimento oriundo de um negócio comutativo, no qual as partes contratantes, interdependentes entre si e ocupando posições opostas, tenham interesse em assumir direitos e deveres contrapostos e proporcionais. Outrossim, para que ocorra a efetiva aquisição de um investimento, com o correspondente surgimento do ágio é imprescindível a existência de substrato econômico à sua realização, ou seja, de transação econômica que materialize o valor de aquisição ao mesmo tempo pago pelo adquirente e recebido pelo alienante. A aquisição de um investimento deve, pois, sempre importar em dispêndio financeiro. Dito isso, observa-se que os artigos acima mencionados não autorizam a dedutibilidade do ágio interno, isto é, quando a aquisição de participações societárias ocorre entre partes dependentes e relacionadas, que estejam sob o controle comum (pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico) e quando a aquisição é meramente formal e escritural, onde não há mudança no controle societário, nem tampouco investimentos, dispêndios financeiros ou circulação de riquezas. Portanto, não há apoio para os efeitos fiscais pretendidos por contribuintes em várias situações multiplicativas no que concerne à reorganização societária levada a efeito, na teoria da contabilidade, ou nas normas societárias e fiscais para o reconhecimento de ágio. Afinal, em tais casos inexiste suporte econômico apto a gerar as consequências pretendidas, de modo que as operações realizadas conduzem à configuração do esdrúxulo "ágio de si mesmo", ocorridas no âmbito de empresas integrantes do mesmo grupo econômico, onde, como visto, inexiste aquisição de participação societária com expectativa de rentabilidade futura, mas mera reavaliação de ativos, como o fito, em última análise, consistente na fabricação de despesa para fins de amortização indevida no IRPJ e na CSLL.

[20] Famoso caso Gregory vs. Helvering, julgado pela Suprema Corte americana.

> que encerram dificuldades quando é necessária a aplicação destas premissas nos casos concretos. Sob essas lentes, data vênia, não são admissíveis as conclusões tomadas pelo Tribunal de origem e mesmo em precedente citado pela recorrida, nos quais se admite que a liberdade de auto-organização comporta a construção de estruturas artificiais para a economia de tributos. É evidente que não se está a defender o argumento pueril de que a economia de tributos só pode acontecer de maneira "casual". O contribuinte pode sim organizar seus negócios de maneira a escolher o caminho menos oneroso tributariamente, desde que as estruturas jurídicas utilizadas se compatibilizem com o ordenamento jurídico, exatamente porque a liberdade contratual se limita aos termos em que o constituinte concebeu esta e outras prerrogativas. O que se impõe é pura e simplesmente o rule of law, consagrado no Texto Constitucional como o chamado "devido processo legal substantivo". O abuso de direito perpetrado com a criação de estruturas artificiais para aproveitamento do ágio e pagamento a menor de tributos agride a juridicidade do ordenamento. Para além do reconhecimento legal como ato ilícito previsto no art. 187 do Código Civil, o abuso de direito no caso encerra violação dos primados da capacidade contributiva, em sua condição de corolário da própria isonomia. Por esse motivo, o abuso de direito materializado na amortização de ágio gerado em operações internas, sem nenhum propósito negocial, desrespeitou o ordenamento jurídico."

Dessa forma, como se extrai do acórdão acima, percebe-se que para ser legítima, uma decisão sobre incidência ou não da norma tributária diante de casos difíceis, como a possibilidade de dedução do ágio interno, necessita ser acrescida a sua fundamentação de fatores que ao interagir com o ambiente, a torna aceitável. Na hipótese, esse fator foi representado pela substância econômica da operação.

A doutrina, por sua vez, também valida esse entendimento, pois como leciona Marco Aurelio Greco[21], talvez até em certa paráfrase ao poeta Vinicius de Moraes, para quem "Uma mulher tem que ter/ Qualquer coisa além de beleza/ Qualquer coisa de triste/Qualquer coisa que chora/Qualquer coisa que sente saudade/Um molejo de amor machucado/Uma beleza que vem da tristeza/De se saber mulher", diz o professor, "é preciso existir em caráter exclusivo ou predominante um motivo extratributário". Não discordando dele, o professor Sérgio André Rocha[22] pontua "há de se reconhecer que legalismo ou respeito à lei não se confunde com mero uso de uma forma legal, independentemente de haver congruência entre esta e os atos efetivamente praticados pelo contribuinte, acrescentando que nada na doutrina indica que a satisfação com o mero manejo de uma forma legal seja suficiente para a legitimidade da economia de tributos".

---

21 Cf. GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2013.

22 ROCHA, Sérgio André. Planejamento Tributário e Liberdade não Simulada: Doutrina e situação pós ADI 2.446. 2º. Edição. Belo Horizonte: MG, Letramento; Casa do direito, 2022, p. 140.

Outra não é, por fim, a percepção quando se analisa a construção acerca do exercício ou não da competência para tributação. Toma-se como exemplo o imposto sobre grandes fortunas. Com efeito, se se apegar aos aspectos estritamente formais, verificar-se-á que há mandamento constitucional no sentido da tributação dessas riquezas, contudo tais patrimônios não são tributados de modo generalizado no Brasil. O que demonstra uma inadequação da incidência, posto que para além de representar uma omissão legislativa, representa ao mesmo tempo uma contribuição para o permanente estado de desigualdade social, de acesso a riqueza e de subfinanciamento de políticas públicas corretivas.

A moral social cujos valores e princípios podem ser reconhecidos direta ou indiretamente no ordenamento jurídico, talvez clame por uma reforma do sistema tributário que do ponto de vista da receita permita rever algumas políticas de incentivos, isenção, não tributação, não exercício de competência, de modo a tornar o sistema mais eficiente, justo e produzir a maximização da riqueza, ao passo em que supra os recursos orçamentários demandados pela sociedade por meio de seus representantes democráticos.

O imposto sobre grandes fortunas permitiria deslocar parte do dispêndio privado para setores que demonstrem maior capacidade contributiva, viabilizando a desoneração de setores que hoje são fortemente tributados, por exemplo. Mas é uma escolha política, a que a sociedade ainda não tomou.

Segundo estudo do Sindifisco Nacional que representa os agentes da Receita Federal do Brasil a mudança do sistema centrada no eixo acima produziria o seguinte impacto fiscal no que concerne às receitas tributárias da ordem de 600 bilhões de reais e permitiria abrir um espaço fiscal para desonerar itens da cesta básica, ou mesmo aumentar as receitas tributárias que propiciassem maior capacidade de investimento do Estado brasileiro, medida, como sabida, capaz de maximizar a riqueza da sociedade.

Acontece que mesmo que a Constituição tenha imposto à União a competência para tributar grandes fortunas cuja instituição seria capaz de contribuir para uma alocação eficientemente da riqueza, no sentido de diminuir as desigualdades sociais[23], tal nunca se deu, porque a decisão sobre tal incidência

[23] Segundo relatório do Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas – IPEA, o IGF contribuiria para a redução das desigualdades. Nesse sentido, observa-se: O argumento de que a propriedade é formada pela renda já tributada, e por isso o governo deve concentrar os esforços em reduzir a desigualdade apenas no Imposto de Renda, não encontra respaldo histórico e econômico. Primeiramente, a permanência e aumento da concentração fundiária e da riqueza global de poucas famílias no Brasil tem ocorrido por gerações, por meio de heranças e rendas pouco tributadas. A história brasileira mostra que o Imposto de Renda não funcionou com o objetivo de aumentar a equidade e que ainda hoje existem muitos setores da sociedade que conseguem sonegar a renda. No Brasil reside uma parcela significativa das famílias com as maiores fortunas no mundo. O texto mostrou que, para dados de 2000, 2,5% das famílias mais ricas do mundo (grupo das top 1%) de uma amostra significativa de países são brasileiras (nível similar a Es-

nunca foi capaz de romper os interesses de grupos socialmente organizados que agem para evitar que tal tributação se opere no Brasil, a comprovar que a teoria sobre a decisão final tributária não é uma decisão puramente normativa, mas que necessita dialogar com o ambiente, seja no aspecto político, seja no social ou no econômico.

4. CONCLUSÃO

O positivismo jurídico amarrou a interpretação do direito tributário a uma dedução silogística que já fora abandonada em alguns outros campos do direito, mas que ainda de certa forma povoa a mente de parte dos tributaristas e para quem destoar desse grupo é quase que mergulhar em um campo de ridicularização e de afastamento que não se sabe se é próprio de um interesse científico ou decorre de algum engajamento profissional.

Fazendo-se um recorte científico metodológico próprio da fenomenologia chegar-se-á à verificação de que a incidência tributária não é um processo rígido, lógico-matemático, construído a partir de um método único. Ela é plural e em casos excepcionais é formada a partir de bases que dialogam com outros sistemas sociais e se legitima a partir dessa troca, pois do contrário a decisão não se sustentaria. Ou alguém é capaz de afastar uma tributação que representasse o desfalecimento do orçamento público? E coisas do gênero.

Assim, a incidência em casos particularmente controversos, considerando o corte fenomenológico, é sim, e isso é inegável, uma construção conjunta, na qual não se abre mão de uma fundamentação positivo-normativa, mas que,

---

panha e Canadá). Muitos países europeus que aboliram o Wealth Tax a partir de década de 1990, como a Áustria, Suécia, Finlândia e Dinamarca, apresentam uma estrutura social com baixa iniquidade. Porém, na história desses países, houve uma tributação expressiva sobre a riqueza e a sua transferência (heranças e doações) foi utilizada gradualmente para reduzir a desigualdade. Na França, apesar do bom nível de equidade, devido ao tamanho de sua economia, o país consegue ter uma arrecadação eficiente do Wealth Tax. O Brasil com elevada desigualdade e PIB relevante, em tese, também teria condições de apresentar um bom indicador arrecadatório com o imposto. Reformas recentes têm ocorrido, mudando o padrão de tributação do Wealth Tax, com a instituição de alíquota única e redução do limite de isenção e não se pode relatar que a tendência atual é o imposto ser abolido. Muito embora na década de 2000 ele tenha sido extinto na Islândia, Espanha e Suécia, a Holanda, em 2001, o reformulou radicalmente de forma a aumentar a arrecadação e o número de contribuintes. Devido à crise fiscal e financeira a partir de 2009 na Europa, Islândia e Espanha reintroduziram o imposto. A Argentina tem tornado sua legislação cada vez mais severa e com motivação arrecadatória, e a França tem incrementado cada vez mais a administração do imposto, o que tem levado ao aumento do número de contribuintes. Esta Nota Técnica do Ipea tentou aprofundar mais o debate sobre a regulamentação do art. 153, VI da Constituição Federal. Pelo menos no Congresso Nacional a constitucionalidade dos projetos de lei complementar de instituição do IGF já é pacificada e a problemática se concentra mais nos argumentos políticos e econômicos de sua eficiência administrativa e arrecadatória. (Disponível em http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5755/1/NT_n07_Discussoes-regulamentacao-imposto_Dinte_2011-out.pdf, acesso em 02 de agosto de 2021.

concomitantemente, é capaz de se estabelecer a ponto de tornar-se aceitável a outros centros de poder econômico, social e político. E, não é a resistência de parte da doutrina, quase que numa batalha exegética que será capaz de moldar o objeto que é um dado: as decisões sobre incidência normativa tributária acerca dos casos difíceis leva em consideração aspectos relevantes que não aqueles previstos essencialmente nas normas postas.

Dito isto, não se pode estabelecer um modelo previsível, seguro e aplicável a toda espécie de discussão sobre incidência tributária e, sim, tão somente, admitir que em casos especiais e nisso sustenta-se o ambiente de estado de direito, a decisão pode variar a ponto dos atores não conseguirem prever de antemão as consequências de suas escolhas e isso não pode mudar, pois é da natureza das coisas. Um direito que não se mostre aceitável não é direito aplicável e reconhecido, em algum momento perderá a eficácia e como tal tornará a legislação e o processo de decisão, algo apenas simbólico e formal, o que, como se pode deduzir, não é algo desejável.

Assim, conviver com o imponderável, o fluído, faz parte da pós-modernidade e como tal não se pode pensar que o direito, e em particular, a incidência tributária seria um ambiente no qual tal bloqueio operasse. O bloqueio ao imponderável existe e é desejável, na grande maioria dos casos, mas não é desejável, nem tampouco factível diante de casos difíceis como restou acima defendido.

REFERÊNCIA

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6º. ed, São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

ÁVILA, Humberto. Constituição, Liberdade e Interpretação. São Paulo: Malheiros, 2019

BAUMAN, Zigmunt. Hermenêutica e ciência social: abordagens da compreensão. Traduzido por Fernando Santos: Editora Unesp, 2022

BECK. Ulrich. Sociedade de risco: rumo a uma outra modernidade. Tradução de Sebastião Nascimento. São Paulo: Editora 34, 2011.

BOBBIO, Noberto. *O Positivismo Jurídico*: Lições de filosofia do Direito. Márcio Pugliesi; Edson Bonie; Carlos E. Rodrigues (Trads). São Paulo: Ícone, 1995.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 7º. ed. São Paulo, Noeses, 2018.

LINS, Robson Maia. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 1º. ed. São Paulo: Noeses, 2019.

ROCHA, Sérgio André. A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo: Segurança Jurídica, Legalidade, Conceitos Indeterminados, Tipicidade e Liberdade de Conformação da Administração Pública in Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____, Sérgio André. Da Lei à Decisão:a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade. Rio de janeiro: Editora Lumen Juris, 2017.

NEVES, Marcelo. Constituição e Direito na modernidade periférica: uma abordagem teórica e uma interpretação do caso brasileiro. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2018.

DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo Jurídico*: Introducão a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político. São Paulo: Método, 2006.

PERELMAN, Chain. Lógica Jurídica: nova retórica; Tradução de Vergínia K. Pupi. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2004.