

Teoria Crítica da Legalidade Tributária

Sergio André Rocha
Professor Titular de Direito Financeiro e
Tributário da Universidade do Estado do
Rio de Janeiro. Parecerista.

PREFÁCIO

SUMÁRIO

PREFÁCIO.....	2
1. Introdução.....	5
2. Os Pontos de Partida do Sistema Tributário Nacional no Tempo: O Direito Tributário Brasileiro e seu Contexto	7
2.1. Primeira Fase: Da Emenda Constitucional nº 18/1965 à Constituição Federal de 1988.....	7
2.2. Segunda Fase: da Constituição Federal de 1988 à Emenda Constitucional nº 132/2013	10
2.3. Terceira Fase: Após a Emenda Constitucional nº 132/2023	14
2.4. Conclusão	17
3. O Direito Tributário e as Diferentes Visões de Mundo sobre a Tributação.....	18
3.1. Conclusão	23
4. Legalidade e o Veículo Introdutor de Deveres Tributários	24
5. Legalidade Tributária e Delegação Legislativa	27
5.1. O Conceito de Delegação Legislativa	27
5.2. Possibilidade Constitucional da Delegação Legislativa em Matéria Tributária.....	28
5.3. Requisitos de Validade da Delegação Legislativa	34
5.4. Delegação Legislativa e Funções Fiscal e Extrafiscal da Tributação	37
5.5. Delegação Legislativa e “Flexibilização” da Legalidade Tributária.....	39
5.6. Delegação Legislativa e “Fixação” de Alíquotas e Base de Cálculo	42
5.7. Delegação Legislativa e Equivalência entre Incidência e Desoneração	43
5.8. A Delegação Legislativa do § 1º do Artigo 153 da Constituição Federal.....	48
6. Legalidade e Determinação Conceitual.....	51
6.1. Legalidade, Tipicidade Tributária e Legalidade Material	51
6.2. O Revés da Tipicidade Tributária	59
6.3. Indeterminação Intencional e Acidental.....	61
6.4. Controle da Indeterminação Conceitual	63
6.4.1. Controle da Indeterminação Intencional.....	63
6.4.2. Controle da Indeterminação Acidental.....	64
6.5. Indeterminação e Discrecionalidade no Direito Tributário.....	66
6.6. Normas Tributárias em Branco	68
7. A Legalidade Tributária e seus Adjetivos	70
8. Legalidade Tributária e Interpretação	74
8.1. Interpretação e Legalidade: Uma Relação Necessária	77
9. Legalidade Tributária e Planejamento Tributário.....	80
9.1. O que é Planejamento Tributário?	80
9.2. Afinal, quando se Verifica uma Simulação?	83
9.3. Planejamento Tributário e Consideração Econômica	85
9.4. O Controle do Planejamento Tributário tem Pouca Relação com a Legalidade	86
10. Legalidade Tributária e as Mudanças na Tributação Internacional	88
10.1. Novas Regras de Preços de Transferência: Delegação, Indeterminação e a Relevância de Atos de Órgãos Internacionais	88
10.1.1. Novas Regras de Preços de Transferência e Legalidade Tributária.....	91
10.1.2. Conclusão.....	95

10.2. Legalidade Tributária e o QDMTT	95
10.2.1. A Legalidade Tributária e os Documentos de Referência da OCDE	96
10.2.2. As Delegações do Artigo 3º da Lei nº 15.079/2024	98
10.2.3. Conclusão.....	100
11. Legalidade Tributária e a Contabilidade Segundo o Padrão IFRS	102
11.1. Introdução	102
11.1.1. Sobre a Base de Cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS, da COFINS, do IPI, do ICMS e do ISS	102
11.1.2. O Sistema de Adições e Exclusões do IRPJ e da CSLL e a Neutralidade dos IFRS	107
11.1.3. Neutralidade dos IFRS e Legalidade Tributária	108
11.1.4. Neutralidade Fiscal, Subcontas e Legalidade Tributária	112
12. Conclusão	115
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	117

1. Introdução

A legalidade tributária é um dos pilares do Sistema Tributário Nacional. Ela concretiza o princípio da segurança jurídica e está prevista explicitamente no artigo 150, I, da Constituição Federal (CF) e no artigo 97 do Código Tributário Nacional (CTN).

O estudo da legalidade tributária foi marcado pela publicação, em 1978, do livro “Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação”, de Alberto Xavier.¹ Esta obra pautou o debate sobre o tema por décadas e pode ser apontada, até hoje, como a mais relevante de seu campo teórico.

O livro de Alberto Xavier, assim como outras obras importantes que abordaram o tema logo em seguida,² foi editado no contexto da ditadura militar, tendo, portanto, como referência um Estado de Exceção.³

Podemos estabelecer duas características principais dessas abordagens teóricas, que consideraremos adiante: a premissa de que absolutamente todos os elementos essenciais da regra de incidência tributária deveriam estar explícita e integralmente previstos em lei, o que impediria a delegação ao Poder Executivo de competência para integrar a lei tributária por meio de atos administrativos; e a pretensão de certeza e completude dos textos normativos tributários, no que viria a configurar uma das faces do dito “princípio da tipicidade cerrada”, que se tornou popular no Brasil a partir da citada obra de Alberto Xavier.⁴

Após a Constituição Federal de 1988, começaram a surgir autores que apresentavam visões distintas sobre o alcance da legalidade tributária, notadamente Ricardo Lobo Torres em seu livro sobre interpretação das normas

¹ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

² Ver, por exemplo: DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988; CARRAZZA, Roque Antonio. *O regulamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1981; MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da legalidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da legalidade*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da legalidade*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

³ Ver: GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et. al. (Orgs.). *Nas Fronteiras do Formalismo*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 230.

⁴ Ver: ALVIM, Leonardo. 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 (Orgs.). *Direito Financeiro e Tributário na Obra de Ricardo Lobo Torres*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020. p. 27.

tributárias, publicado pela primeira vez em 1991,⁵ e Marco Aurélio Greco, que em 1998 já trouxe as bases do que posteriormente se tornaria seu clássico livro sobre planejamento tributário,⁶ em que sustenta uma leitura crítica da teoria então prevalescente sobre a legalidade tributária.

É importante destacar que nenhum desses autores, nem aqueles que foram influenciados por eles, nega a relevância da legalidade tributária e de sua normatividade. O que tivemos, a partir da década de noventa, foi a evolução e posterior consolidação de doutrinas divergentes quanto ao conteúdo e ao alcance da legalidade em matéria fiscal, com base no que dispõe o texto constitucional.

O objetivo deste livro é estudar a legalidade tributária na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, considerando a crise da abordagem teórica que se desenvolveu nas décadas de 60, 70 e 80, e que segue dominante em setores da doutrina, para explicar o papel da lei como fonte de proteção da segurança jurídica dos contribuintes no século XXI, que em suas versões mais extremas defende um fechamento conceitual pleno dos textos normativos e uma indelegabilidade absoluta como elementos centrais da legalidade no campo fiscal.

Sem desconsiderar o papel relevantíssimo da jurisprudência na formação das normas jurídicas, este trabalho não tem por propósito rever e comentar decisões sobre a legalidade tributária.⁷ Embora tenham sido feitas referências a algumas decisões, é importante registrar que nosso objetivo é contribuir doutrinariamente para o estudo da legalidade, e não analisar o estado da arte da jurisprudência sobre o tema.

Este estudo foi pensado como um capítulo sobre a legalidade tributária para um livro sobre os princípios constitucionais tributários, o qual, por sua vez, foi concebido inicialmente como um capítulo de um curso de Direito Tributário. O texto foi se agigantando e acabou ganhando independência neste pequeno livro, que pretende abordar algumas das principais controvérsias da legalidade tributária.

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1991; TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.

⁶ 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.

⁷ Para uma revisão das decisões do STF sobre legalidade tributária, ver: VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; BASTOS, Ricardo Victor Ferreira (Coords). *Normas Gerais de Direito Tributário e Princípio da Legalidade*. São Paulo: Almedina, 2025.

2. Os Pontos de Partida do Sistema Tributário Nacional no Tempo: O Direito Tributário Brasileiro e seu Contexto

*Em ciência, só o provisório é definitivo – disse-o certa feita. Mas a afirmação do caráter provisório das teorias não tem nenhuma ressonância na doutrina brasileira.*⁸

José Souto Maior Borges

O estudo do Direito Tributário, como o de qualquer área jurídica, não pode desconsiderar o contexto – histórico, jurídico, social etc. – no qual os institutos e as teorias respectivas se desenvolveram. Se considerarmos especificamente o estudo da legalidade tributária, a questão contextual se tornará ainda mais relevante, tendo em conta que, historicamente, seu desenvolvimento teórico mais substancial iniciou-se na década de 70,⁹ o que o situa na vigência de um Estado de Exceção, sob uma Constituição editada em um regime autoritário.

O propósito deste capítulo é apresentar breves comentários sobre a evolução do Sistema Tributário Nacional, para que possamos estabelecer o contexto em que a teoria da legalidade tributária se desenvolveu e como ele se modificou ao longo do tempo. Esta análise nos ajudará a ponderar se os pontos de partida que justificaram a teoria da legalidade tributária no passado permanecem válidos tantas décadas depois.

2.1. Primeira Fase: Da Emenda Constitucional nº 18/1965 à Constituição Federal de 1988

O Direito Tributário é um campo de estudo recente no Brasil. Mesmo correndo os riscos que a eleição de marcos temporais normalmente nos impõe, creio ser bastante razoável elegermos a edição da Emenda Constitucional nº 18/1965 (EC 18) como a data de nascimento de nosso Sistema Tributário Nacional e o verdadeiro início da sistematização do Direito Tributário como conhecemos hoje.¹⁰ Ela foi seguida pela Lei nº 5.172/66, denominada “Código Tributário Nacional” pelo artigo 7º do Ato Complementar nº 36/1967.

⁸ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 133.

⁹ Cf. ROCHA, Sergio André. A Origem do Princípio da Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 50, 2022, p. 399-430.

¹⁰ Para um estudo da evolução histórica da doutrina do Direito Tributário no Brasil, ver: TEODOROVICZ, Jeferson. *História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

Adotando esse critério, podemos estabelecer uma **primeira fase do Sistema Tributário Nacional** no período de 1965 a 1988.

Temos destacado a importância desse contexto histórico para a formação da teoria tributária brasileira, que se estruturou nos anos duros da ditadura militar, tendo como referência um Estado autoritário. Como nos descreve a Professora Cármen Lúcia Antunes Rocha, “o Brasil pré-Constituição de 1988 foi de padecimento autoritário. Aqueles foram tempos difíceis, sem alegrias. Silêncios mortais, sumiços sem fim, mordanças sangrentas, orfandade cívica de liberdades e direitos”.¹¹

Não surpreende que a marca da teoria tributária dessa época fosse o formalismo e a defesa, em grau máximo, do princípio da segurança jurídica. Foi nesse período que se desenvolveu a doutrina sobre legalidade tributária (posteriormente chamada de “estrita”) e que Alberto Xavier aportou no Brasil trazendo na mala o dito princípio da tipicidade cerrada,¹² atualmente em xeque.

Marco Aurélio Greco nos deu um depoimento preciso sobre o contexto histórico desse período e seus reflexos na formação da teoria tributária. Em suas palavras, “a variável política que não permitia o debate de questões substanciais levou a privilegiar as análises e discussões jurídicas que se concentrassem nos aspectos formais e linguísticos do texto legal (aspectos da hipótese de incidência), o que tornava a utilização do instrumental vindo da semiótica (na sintática e na semântica) politicamente ‘aceitável’. Debater com a Autoridade no plano sintático e semântico e suscitar questões ligadas à hierarquia (das normas) era um porto seguro onde o questionamento do exercício da autoridade estatal (via tributação) podia se dar sem maiores riscos”.¹³

Há dois aspectos relevantes nesse período que não passaram despercebidos pelo professor, certamente uma das mentes mais brilhantes do Direito brasileiro. Em primeiro lugar, o fato de a EC 18 ter revogado o artigo 202 da Constituição Federal de 1946, que veiculava nada mais, nada menos do que o princípio da capacidade contributiva.¹⁴ Ou seja, a primeira fase do Sistema Tributário Nacional, segundo o critério que estabelecemos acima, já evidencia suas bases axiológicas.

¹¹ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Princípio Constitucional da Solidariedade*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2025. p. 73.

¹² Ver: ROCHA, Sergio André. A Origem do Princípio da Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 50, 2022, p. 399-430.

¹³ GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et. al. (Orgs.). *Nas Fronteiras do Formalismo*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 230.

¹⁴ “Art 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”

Em segundo lugar, se a Constituição Federal de 1946 foi um avanço democrático após o período autoritário do Estado Novo, a EC 18 marcou o retorno da primazia do Estado como centro irradiador da Constituição e como protagonista do Direito Constitucional. Tanto assim que, como observa Greco, o preâmbulo da Constituição Federal de 1967 registrava que ela fora estabelecida pelo Estado para a sociedade,¹⁵ não tendo o povo como protagonista. Como afirma o autor, com toda propriedade, “era uma Constituição do Estado brasileiro”.¹⁶

Essa situação fica ainda mais evidente quando consideramos a Constituição Federal de 1969 (Emenda Constitucional nº 1/1969), cujo preâmbulo estabelece o seguinte:

OS MINISTROS DA MARINHA DE GUERRA, DO EXÉRCITO E DA AERONÁUTICA MILITAR, usando das atribuições que lhes confere o artigo 3º do Ato Institucional nº 16, de 14 de outubro de 1969, combinado com o § 1º do artigo 2º do Ato Institucional nº 5, de 13 de dezembro de 1968, e [...]

PROMULGAM a seguinte Emenda à Constituição de 24 de janeiro de 1967:
[...].

Esse contexto histórico e jurídico não pode ser ignorado. O Sistema Tributário Nacional, desenvolvido a partir da década de 60, tinha como ponto de partida uma Constituição imposta, primeiro por um Congresso Nacional reunido em um Estado de exceção e depois por ministros militares. Uma Constituição na qual o Estado era o protagonista e o cidadão, o figurante. Uma Constituição em que a capacidade contributiva tinha sido primeiro revogada e depois abandonada.

Foi nesse ambiente que nossa doutrina se formou, tendo como referência essas bases constitucionais e a tentativa de proteção dos contribuintes contra um Estado autoritário, bem como um texto constitucional que limitava o desenvolvimento de uma teoria substantiva da tributação.

Qual discurso tributário era possível naquele contexto histórico? Parece-nos evidente que a teoria tributária de um Estado de Exceção dificilmente se pautar por valores como solidariedade e justiça, tendendo a voltar-se para questões formais, como o próprio veículo normativo que estabelece deveres – a lei; a inter-relação da lei com atos normativos subalternos, como decretos e instruções normativas; e questões sintáticas e semânticas relacionadas aos textos legais.

¹⁵ “**O Congresso Nacional**, invocando a proteção de Deus, decreta e promulga a seguinte Constituição do Brasil.”

¹⁶ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 171.

Ademais, não podemos perder de vista que, nesse período, a doutrina ainda tentava estabelecer estruturas conceituais básicas, como as noções de fato gerador e de obrigação tributária. Ou seja, ainda se buscava compreender os próprios institutos fundamentais do Direito Tributário, de modo que não era de se esperar que a teoria tributária desse período refletisse valores não previstos na Constituição Federal.

Foi exatamente nesse contexto que se desenvolveu a teoria da legalidade tributária. Muitos dos autores e autoras que ainda hoje são referência sobre o tema, como, por exemplo, os professores Alberto Xavier, Geraldo Ataliba, Ives Gandra da Silva Martins, Misabel Derzi, Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza, Sacha Calmon e Yonne Dolacio, produziram nesse ambiente histórico e escreveram sob a sombra de um Estado autoritário.

A produção teórica desses autores tem um traço comum: a manutenção das premissas firmadas nos trabalhos produzidos anteriormente à Constituição Federal de 1988, mesmo em produções contemporâneas, muitas vezes sem a preocupação de evidenciar que a mudança de um Estado autoritário para um Estado Democrático de Direito e a transição de uma Constituição imposta por um regime militar para uma constituição democrática, povoada por novos valores e princípios, foram consideradas.

2.2. Segunda Fase: da Constituição Federal de 1988 à Emenda Constitucional nº 132/2013

A **segunda fase do Sistema Tributário Nacional** inicia-se com a Constituição Federal de 1988 e sua virada paradigmática.¹⁷ Aponta Marco Aurélio Greco que tal transição em cento e oitenta graus pode ser notada já em seu preâmbulo,¹⁸ em que se registra:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de

¹⁷ Como observa o Professor da UNB, Luiz Alberto Gurgel de Faria, “a Constituição Federal de 1988 representou um grande marco para o Brasil, pois sedimentou a redemocratização da nação, constituindo um Estado Democrático de Direito. A nova Carta, bem mais extensa que a anterior, trouxe uma série de inovações, cuidando de temas antigos e outros nunca antes abordados, estabelecendo diversos direitos e garantias” (FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 161-162).

¹⁸ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 171.

uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

De fato, a mudança não poderia ser mais evidente. Em vez de ser imposta pelo Estado ao cidadão, a Constituição Federal de 1988 foi estabelecida pelo povo para o Estado. Ali já se fala em direitos sociais e individuais, liberdade, segurança, bem-estar, desenvolvimento, igualdade e justiça, como **valores supremos** de uma sociedade **fraterna, pluralista e sem preconceitos**.¹⁹

A guinada é inquestionável, e seus efeitos foram sentidos na mudança na compreensão dos pontos de partida do Sistema Tributário Nacional após a redemocratização do Estado brasileiro.

Em 1993, na primeira edição de livro organizado por Ives Gandra da Silva Martins, Marco Aurélio Greco nos dizia que “num Estado Democrático de Direito, a interpretação e aplicação do ordenamento jurídico supõe a conjugação e compatibilização entre os valores típicos do Estado de Direito (liberdade negativa, legalidade formal, proteção à propriedade) e 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”.²⁰

Em 1995, Ricardo Lobo Torres defendeu sua tese de titularidade na Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, intitulada Direitos Humanos e Tributação. Partindo da leitura da Constituição Federal de 1988, o nosso saudoso professor nos trouxe conceitos como o de dever fundamental de pagar tributos²¹ e de cidadania fiscal.²² A própria referência a direitos humanos no campo tributário seria impensável na primeira fase que comentamos na seção anterior.

Note-se que não tardou muito para que uma nova leitura do Sistema Tributário Nacional aparecesse na doutrina, mesmo que, naquela quadra histórica, muitos

¹⁹ Sobre o tema, ver: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Princípio Constitucional da Solidariedade*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2025. p. 73.

²⁰ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário e Abuso de Direito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 86.

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os Direitos Humanos e a Tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. III. p. 19.

²² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os Direitos Humanos e a Tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. III. p. 31.

autores e autoras seguissem presos aos pontos de partida estabelecidos pela EC 18 e pelas Constituições de 1967 e 1969 – como seguem até hoje. Em outras palavras, interpretava-se o novo pelo antigo – como alguns autores pretendem fazer mesmo após a Emenda Constitucional nº 132/2023.

Luis Alberto Warat nos ensina – e alerta – sobre o **senso comum teórico dos juristas**, que “designa as condições implícitas de produção, circulação e consumo das verdades nas diferentes práticas de enunciação e escritura do Direito. Trata-se de um neologismo proposto para que se possa contar com um conceito operacional que sirva para mencionar a dimensão ideológica das verdades jurídicas”.²³

Após 1988, o senso comum teórico da academia tributária firmou-se em torno de uma premissa: a Constituição Federal de 1988 deveria ser interpretada com base nos mesmos pressupostos da EC 18 e das Constituições de 1967 e 1969. Porém, já o registramos, não sem que importantes vozes dissonantes já apontassem, poucos anos após a entrada em vigor da Constituição Cidadã, a existência de outra forma de interpretar o texto constitucional.

Com isso, temos apontado que, após 1988, duas principais correntes de pensamento se estabeleceram. Uma que vê no Sistema Tributário Nacional um conjunto de dispositivos mais ou menos isolados, cuja finalidade última é proteger o contribuinte contra o Estado e que, muitas vezes, chega a sustentar que a tributação em si constitui uma restrição a direitos fundamentais.²⁴ Outra que, a partir de uma leitura integral do texto da Constituição, reconhece a ambiguidade inerente à tributação, isto é, o dever de pagar tributos é um dever de cidadania, mas, ao mesmo tempo, deve ser limitado pelos parâmetros constitucionais e infraconstitucionais.²⁵ Voltaremos a esse tema no próximo capítulo.

Vemos que essa segunda fase se inicia com a entrada em cena do valor “solidariedade”, tendo como precursores Marco Aurélio Greco e Ricardo Lobo Torres. Contudo, passaram anos até que se percebesse toda a potencialidade da inserção do Direito Tributário no contexto dos desafios do mundo contemporâneo; passaram anos até que se percebesse que a tributação pode desempenhar um papel

²³ WARAT, Luis Alberto. *Introdução Geral ao Direito*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1994. v. I. p. 13.

²⁴ Ver: ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024. p. 34-36.

²⁵ Ver: ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024. p. 36-39.

relevante em diversos campos, desde a proteção do meio ambiente até a superação de desigualdades (sociais, de gênero, de raça etc.). Como já escrevemos:²⁶

De fato, a atividade financeira do Estado é protagonista dos debates sobre os temas mais relevantes do século XXI. Se a discussão gira em torno da contenção da depredação do meio ambiente e da sua proteção para as próximas gerações, o Direito Tributário tem posição de destaque – é só vermos a relevância da questão ambiental na Emenda Constitucional nº 132/2023.²⁷ Quando se debate a superação das graves desigualdades sociais, de gênero, de raça, etc., mais uma vez entra em cena a tributação como protagonista.²⁸ Caso o tema seja os desafios gerados pela digitalização da economia e das relações sociais, mais uma vez teremos o Direito Tributário como ator relevante.²⁹

A entrada em vigor da Constituição Federal de 1988 trouxe novos vetores à interpretação da legalidade tributária no texto constitucional.

Como a Constituição não tutela exclusivamente a segurança jurídica do contribuinte, mas estabelece diversos fins a serem alcançados, a legalidade tributária amolda-se ao perfil do texto constitucional. Essa mudança de paradigma

²⁶ ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024. p. 56-57.

²⁷ Sobre o tema, ver: BARBOSA, Marcus Vinicius. Tributação Ambiental: Possibilidades e Limites. In: XAVIER, Bianca et. al. *Estado, Igualdade e Justiça: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lodi*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022. p. 317-361.

²⁸ Ver: TIBURCIO, Mariana Cavalcanti. *Os Princípios de Justiça Tributária sob a Perspectiva das Desigualdades de Gênero*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023; BORGES, Lana. *Tributação e Gênero: Políticas Públicas de Extrafiscalidade e Luta pela Igualdade*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2023; BORGES, Lana. Mulheres e Acesso ao Mercado de Trabalho: A Tributação como Ferramenta de Minimização das Desigualdades de Gênero no Brasil. In: SANTOS, Herta Rani Teles; GUIMARÃES, Juliana Pita (Orgs.). *O Poder Feminino: Entre Recursos e Desafios*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021. p. 179-202; MELO, Luciana Grassano et. al. (Orgs.). *Política Fiscal e Gênero*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020; CAMPOS, Carlos Alexandre. Desigualdade, Gênero e Supremos Acertos. In: XAVIER, Bianca et. al. *Estado, Igualdade e Justiça: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lodi*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022. p. 49-65; ROCHA, Isabelle. *Tributação & Gênero*. Belo Horizonte: Dialética, 2021; PENCAK, Nina; LACERDA, Luísa. O Constitucionalismo Feminista e sua Influência no Supremo Tribunal Federal do Brasil. In: *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*. Berlin: Konrad Adenauer Stiftung, 2021. p. 333-352; SANTOS, Maria Angélica dos. *Eu não sou uma Jurista? Reflexões de uma jurista negra sobre direito, ensino jurídico e sistema de justiça*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023; BARRETO JÚNIOR; Jurandir Antonio Sá; GOMES, Michele dos Santos Gomes. O Impacto do Sistema Tributário Brasileiro para Perpetuação da Desigualdade Racial no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 53, 2023, p. 194-214; OLIVEIRA, Daniela Olimpio de. *As Paredes da Estrutura: atravessamentos tributários*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

²⁹ Há autores que questionam o papel do Direito Tributário nesses diversos campos. Nesse sentido, ver: FERREIRA NETO, Arthur Maria. Crise Epistêmica no Direito Tributário Contemporâneo: do Esgotamento do Formalismo Normativista aos Riscos do Solidarismo Fiscal. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, 2024, p. 634-635.

faz-se sentir sobretudo na delegação legislativa. Se há matérias que podem ser melhor reguladas pelo Poder Executivo e o texto constitucional não veda expressamente esse tipo de delegação, por que ela não seria possível? Voltaremos a esse tema no capítulo 5.

Souto Maior Borges, ao tratar da substituição de uma teoria por outra, ressalta que uma teoria inovadora tem que enfrentar **obstáculos epistemológicos** que buscam impedir sua afirmação.³⁰ É o que temos visto nas últimas décadas, conforme a teoria desenvolvida nos anos duros da ditadura militar e continuamente sustentada, de costas para a Constituição Federal de 1988, vai perdendo a capacidade de influenciar os órgãos de aplicação do Direito, sem, contudo, reduzir a rejeição ao diálogo com leituras do texto constitucional que atribuem à tributação um papel além da defesa da segurança dos detentores de patrimônio.

2.3. Terceira Fase: Após a Emenda Constitucional nº 132/2023

Seguindo nossa proposta de classificação cronológica, a Emenda Constitucional nº 132 (EC 132) inaugura o que, neste texto, chamaremos de **terceira fase do Sistema Tributário Nacional**.

Com a entrada em vigor da EC 132, parece-nos que haverá três abordagens que apresentarão leituras distintas dos impactos da mudança na Constituição.

Uma primeira interpretação será a de que a EC 132 consolida a leitura solidarista e finalística da tributação, sem, contudo, inovar nos pontos de partida já estabelecidos em 1988. A segunda interpretação sustentará que, de fato, a EC 132 atribui relevância a valores como solidariedade e justiça, ressaltando, porém, que essa inovação decorreria da reforma tributária, que teria alterado as bases axiológicas do Sistema Tributário Nacional. Já a terceira interpretação será uma repetição do senso comum teórico dos tributaristas, que testemunhamos desde 1988. Uma tentativa de interpretar o novo pelo velho, que defende não só uma certa leitura do texto da Constituição pré-EC 132 – de que ela é um texto puro de segurança –, mas também uma interpretação da EC 132 a partir dessa leitura do texto constitucional.

Tenho sustentado a primeira interpretação. Como já escrevi, a “EC 132 buscou aumentar a justiça do Sistema Tributário Nacional, incluindo no texto constitucional uma série de dispositivos cuja finalidade é tornar a distribuição da

³⁰ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 133.

carga tributária mais justa, no sentido de redução da regressividade e das desigualdades, e de aumento da progressividade”.³¹

Questões relevantes, como a defesa do meio ambiente e a superação das desigualdades sociais, estão explícitas na EC 132. Contudo, não nos parece possível afirmar que essas inovações da EC 132 já não estivessem previstas no texto constitucional anterior. A possibilidade de tributar com finalidades extrafiscais para todos esses fins sempre esteve presente na Constituição Federal. Da mesma maneira, a ideia de que um sistema regressivo é injusto, podendo mesmo configurar um estado de coisas inconstitucional, não é uma novidade introduzida pela reforma tributária.

Assim sendo, parece-nos que a EC 132 e a terceira fase do Sistema Tributário Nacional não necessariamente inovaram nos pontos de partida axiológicos do sistema. Contudo, e isso é verdade, dada a maturidade de certos temas, foi possível atribuir-lhes um tratamento explícito que não havíamos encontrado no texto anterior. Princípios e valores que antes eram inferidos da Constituição pela via da interpretação agora estão previstos de forma escancarada, sem deixar dúvidas quanto ao papel do Direito Tributário na sociedade contemporânea, estabelecido pela nossa Constituição Tributária.

Ressalte-se que nossa posição não deve ser interpretada como a defesa da prevalência de certos valores, como solidariedade e justiça, em detrimento de outros, como liberdade e segurança jurídica. Temos reiterado que, no contexto da sociedade de risco, marcada pela ambivalência, diversos valores convivem e devem ser considerados pelo intérprete.³²

Quando afirmamos que a EC 132 consolidou a relevância da solidariedade e da justiça, nos referimos exatamente à necessidade de que esses valores sejam considerados juntamente com outros, em oposição à teoria prevalecente na primeira fase, segundo a qual o Sistema Tributário Nacional seria pautado exclusivamente por vetores de segurança, liberdade e proteção da propriedade privada.

Dessa forma, nada do que dissemos deve ser considerado defesa de uma visão unidimensional do Sistema Tributário Nacional, mas sim o reconhecimento de que diversos valores orientam a tributação e estão refletidos no texto constitucional. A

³¹ ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024. p. 110.

³² ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024. p. 55.

EC 132 reforça essa posição, deixando claro que não temos um Sistema Tributário Nacional pautado apenas pela garantia de segurança jurídica.

Contudo, não é possível descartar as demais interpretações. Certamente, haverá aqueles que verão na EC 132 uma mudança e não uma continuidade. Essa parece ser a leitura do professor Arthur Maria Ferreira Neto, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, para quem a Constituição Federal de 1988 era um diploma de segurança que não trazia espaço para o valor “solidariedade” como elemento de interpretação da Constituição Tributária e possibilitava uma utilização limitada da tributação com objetivos finalísticos. A EC 132, entretanto, promoveu uma virada de paradigma, com alcance ainda indefinido, ao atribuir, de forma inédita e inaugural, relevância a novos valores e princípios.³³

Essa leitura intermediária mantém aberto o debate sobre a interpretação da Constituição Federal antes da EC 132 e, ao menos, abre espaço para a limitação temporal de certas controvérsias, admitindo que, a partir de 2023, determinados valores se cristalizaram no texto constitucional.

Nada obstante, há também quem já sustente uma terceira interpretação dos efeitos da EC 132, defendendo que, na verdade, não é ela que deve pautar a interpretação do Sistema Tributário Nacional, mas sim o texto da Constituição anterior.³⁴ Esta deve servir de ponto de partida para a interpretação dos novos dispositivos constitucionais, numa espécie de defesa de que o novo deve ser interpretado a partir do antigo, tal como ocorreu com a própria Constituição Federal de 1988. Como vimos, ela foi interpretada por uma parte da doutrina com base nos marcos teóricos construídos a partir da EC 18 e das Constituições de 1967 e 1969.

Percebe-se, assim, que ainda há indefinição, ao menos na doutrina, quanto ao papel da EC 132 nessa evolução histórica do Sistema Tributário Nacional. Há quem a veja, como eu, como ruptura com a tradição da primeira fase, já estabelecida em 1988; quem a veja como o momento de ruptura e até quem identifique nela a continuidade dos valores e princípios que inauguraram os debates sobre o Sistema Tributário Nacional nas décadas de 60 e 70.

Por mais que essas divergências acadêmicas jamais sejam completamente superadas, observamos, cada vez mais, o alinhamento das instituições e dos órgãos

³³ Ver: FERREIRA NETO, Arthur Maria. Equívocos do Sentido de “Ruptura Paradigmática”: a EC n. 132 Provocará Alguma Mudança na Moldura Epistêmica a Guiar o Intérprete do Direito Tributário Brasileiro? *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 59, 2025, p. 563-615.

³⁴ Nesse sentido, ver: LEÃO, Martha. A Reforma Tributária do Consumo e a Inexistência de Ruptura Paradigmática. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 58, 2024, p. 389-409.

de aplicação do Direito com a posição que sustentamos. Essa dissonância cognitiva entre o que sustenta parte da doutrina e o que decidem os tribunais talvez esteja na origem da dificuldade na aceitação de certas decisões dos Tribunais Superiores e até da crise de legitimidade pela qual passa a academia tributária nos tempos atuais.

2.4. Conclusão

A teoria tributária brasileira foi forjada no contexto de um Estado autoritário e, nesse ambiente, desenvolveu-se a teoria da legalidade tributária. Contudo, a redemocratização e a vigência de uma nova Constituição, que protege a liberdade, mas também estabelece a solidariedade, a justiça e a superação das desigualdades como objetivos, impõem uma revisão dos pontos de partida estabelecidos antes de 1988. Esse aspecto contextual, muitas vezes ignorado, impacta o estudo da legalidade tributária e repercute na percepção da natureza da tributação, como comentaremos na próxima seção.

3. O Direito Tributário e as Diferentes Visões de Mundo sobre a Tributação

Ainda hoje, a teoria tributária se encontra dividida entre os que consideram o Direito Tributário um instrumento de dominação do contribuinte pelo Estado, de modo que a Constituição Federal seria basicamente uma Carta de defesa dos contribuintes contra a tributação; e aqueles que, como nós, acreditam que o dever tributário é um dever da pessoa enquanto cidadã, de modo que, da mesma maneira que é necessário proteger o contribuinte contra exigências em desacordo com o ordenamento jurídico, é do interesse da sociedade que se assegure que as obrigações tributárias sejam adimplidas.

Vimos, reiteradamente, sustentando que a tributação, ou seja, a coleta de tributos dos cidadãos que integram uma sociedade organizada e dela participam economicamente, não é, em si, uma restrição aos direitos fundamentais das pessoas, mais especificamente ao seu direito de propriedade.

Com efeito, o direito de propriedade, da forma como se apresenta nos países democráticos contemporâneos, pode ser considerado pós-estatal, no sentido de que é garantido por meios inerentes à sua defesa, existentes e assegurados por instituições estatais.

Dessa maneira, a própria constituição de um Estado Fiscal Democrático de Direito envolve a garantia de direitos fundamentais, ao mesmo tempo em que implica a restrição de algumas liberdades. Assim, o direito fundamental de propriedade já nasce limitado por deveres de igual status constitucional, não sendo, em nenhum momento, absoluto.

Essa visão segue a posição defendida por Nagel e Murphy,³⁵ segundo a qual não há renda – patrimônio, gastos etc. – que seja essencialmente pré-tributária, na medida em que a riqueza é gerada em sociedades organizadas e financiadas por tributos.

Contudo, essa não é uma perspectiva pacífica na doutrina tributária brasileira. Pelo contrário, há muito se sustenta por aqui uma visão diametralmente oposta da natureza da imposição tributária, que, por esse ponto de vista, seria uma limitação ao direito fundamental de propriedade.

Há mais de cinquenta anos, essa visão do tributo como inerentemente restritivo dos direitos dos contribuintes foi defendida por Ruy Barbosa Nogueira, para quem

³⁵ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 13. Ver: TRENTO, Pedro Henrique Belo Lisboa. *Política Tributária no Século XXI: Entre o Consumo, a Renda e a Justiça*. Belo Horizonte: Letramento, 2019. p. 107-108.

“se a própria tributação, feita nas bases da lei, é uma intervenção da administração na esfera dos direitos do cidadão mais onerosa do que a desapropriação, a tributação em desconformidade com o fato gerador, excedendo à medida do fato gerador legal, constitui um confisco”.³⁶

O saudoso professor da USP comparava a tributação legítima – dentro dos marcos legais – à desapropriação, defendendo que ela seria ontologicamente restritiva dos direitos dos contribuintes.

A mesma posição é defendida contemporaneamente por autores como o também professor da USP, Humberto Ávila. Essa noção de que o tributo é uma restrição à liberdade aparece tanto em seu “Sistema Constitucional Tributário” quanto em outros estudos.³⁷ Veja-se o seguinte trecho:

Os termos constantes dos dispositivos constitucionais que atribuem poder de tributar aos entes federados exprimem conceitos, isto é, significados que conotam propriedades necessárias e suficientes para sua configuração: necessárias no sentido de que, sem elas, o conceito não se constata; suficientes no sentido de que, com elas, o conceito se verifica. A interpretação dos dispositivos constitucionais relativos à atribuição de poder de tributar e a aplicação de regras de competência tributária não podem produzir resultados extensivos ou analógicos, pois estes, enquanto eventualmente permitidos nos âmbitos em que os direitos fundamentais são promovidos pelos particulares, **não podem ser admitidos nos âmbitos em que os direitos fundamentais dos cidadãos são restringidos pelo exercício do poder estatal.**³⁸ (Destaque nosso)

Estamos, portanto, diante de duas visões distintas do fenômeno tributário, que buscam protagonismo no discurso acadêmico, no desenho do sistema tributário nacional, nas decisões administrativas e judiciais etc.

De acordo com a primeira posição, o dever de pagar tributos é inerente ao próprio conceito de cidadania, e a tributação somente configurará uma restrição à liberdade quando exercida fora dos marcos constitucionais e legais. De outra parte, a segunda posição considera a tributação, mesmo quando realizada de acordo com o ordenamento jurídico, ontologicamente restritiva da liberdade.

A tomada de posição em um ou outro sentido não é meramente teórica e acarreta diversas consequências práticas. Quando se tem como premissa que o tributo é um

³⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965. p. 102.

³⁷ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 66.

³⁸ ÁVILA, Humberto. *Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 68.

dever do cidadão para com toda a sociedade, tem-se como uma das diretrizes do próprio sistema proteger sua arrecadação. O pagamento de tributos não deve ser apenas tolerado, mas também protegido pelo ordenamento jurídico.

Por outro lado, se o tributo, em si, restringe direitos fundamentais, a limitação do próprio tributo seria, assim, um meio de efetivação desses direitos.

Cada uma dessas orientações foi defendida há poucos anos em artigos publicados na Revista Direito Tributário Atual. No primeiro deles, o professor da PUC de Minas Gerais, Marciano Seabra de Godoi, apresentou críticas à tese de que os tributos restringem direitos fundamentais. Corretamente, a nosso sentir, o autor destacou que “ao caracterizar o tributo instituído e cobrado com total observância das normas aplicáveis como uma restrição a direitos fundamentais, busca-se atribuir a ele um indelével *mal de origem*, uma espécie de *pecado original* que nem mesmo a autorização constitucional explícita para sua cobrança pode apagar completamente”.³⁹

O texto de Godoi recebeu uma resposta da professora da Universidade Presbiteriana Mackenzie, Martha Leão. Embora reconheça a legitimidade da instituição e cobrança de tributos, com base na Constituição e demais leis do ordenamento jurídico, a autora confirmou sua posição no sentido de que “os tributos interferem diretamente no âmbito do exercício dos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade, restringindo o espaço de tomada de decisão relativamente ao que fazer com seu patrimônio e, ao fazê-lo, restringem esses direitos – mesmo que isso seja realizado de acordo com a Constituição e a lei e, portanto, de maneira legítima e válida”.⁴⁰

Classificações são sempre simplificadoras da realidade. Quando reduzimos a variedade de posições sobre um determinado fenômeno, escolhendo certos traços característicos dessas formulações, usualmente elegemos discricionariamente alguns aspectos em detrimento de outros. Classificações binárias são particularmente arriscadas, dado que dificilmente temas complexos têm apenas duas perspectivas a partir das quais possam ser analisados.

A posição segundo a qual a segurança do contribuinte seria a protagonista do ordenamento jurídico tributário nos parece uma visão parcial da Constituição Federal. Da mesma maneira que o texto constitucional claramente alçou a

³⁹ GODOI, Marciano Seabra de. Será mesmo o Tributo uma Restrição a Direitos Fundamentais? *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 50, 2022, p. 313.

⁴⁰ LEÃO, Martha. Um Debate sobre Forma e Conteúdo: os Limites do Debate Científico e a Questão Específica da Relação entre o Direito Tributário e os Direitos Fundamentais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 51, 2022, p. 485.

segurança jurídica a um dos pilares do Sistema Tributário Nacional, prevendo regras de competência com materialidades mais ou menos delimitadas para diversos tributos e veiculou regras como a legalidade, a anterioridade e a irretroatividade, a Lei Maior incluiu diversos dispositivos que estabeleceram como fim uma **segurança financeira** pautada por requisitos de previsibilidade e estabilidade.

A Constituição Orçamentária está alicerçada em três pilares, refletidos, em nível infraconstitucional, no artigo 1º, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal – a transparência, o planejamento e o equilíbrio orçamentário. Toda a lógica estabelecida pelo artigo 165 da Constituição para o Direito Orçamentário parte da premissa de que a lei vai veicular o planejamento financeiro do Estado de longo, médio e curto prazo, de modo a haver previsibilidade e estabilidade da arrecadação e dos gastos públicos.

A esta altura, é inegável que o princípio do equilíbrio orçamentário é uma das pedras angulares da Constituição Financeira.⁴¹ Não desconhecemos as muitas polêmicas sobre as demandas por equilíbrio fiscal e austeridade, nem o fato de que muitos autores e autoras importantes defendem que países soberanos monetariamente não precisam limitar o gasto público pela arrecadação de tributos.

Não obstante, basta vermos a pauta dos governos, independentemente do matiz ideológico, para notarmos que a lógica que se impôs é a do equilíbrio orçamentário. As mais relevantes iniciativas do atual Governo, a maioria das grandes pautas congressuais apresentadas, foram diretamente relacionadas ao equilíbrio das contas públicas.

Ademais, uma leitura do texto constitucional como um todo evidencia que a segurança não é o único vetor do Sistema Tributário Nacional. Como vimos defendendo, solidariedade e justiça são igualmente relevantes.

É importante ressaltar que essa visão de mundo não descarta a perspectiva oposta como equivocada. Como aponte, são abordagens em busca de adesão,

⁴¹ Segundo a lição do Professor de Direito Financeiro e Tributário da Uerj, Marcus Abraham, o equilíbrio fiscal indica que “para toda despesa, deve existir uma receita a financiá-la, evitando déficits orçamentários crescentes que prejudiquem as contas presentes e futuras. Afinal, gastos elevados com juros da dívida pública drenam boa parte dos recursos que poderiam ir para saúde, educação, segurança pública, investimentos etc. Cabe esclarecer que não se trata de mera equação financeira em que se busca uma igualdade numérica ou um ‘empate’ entre receitas e despesas, devendo ser encarado como um conjunto de parâmetros que confiam às contas públicas a necessária e indispensável estabilidade e sustentabilidade fiscal” (ABRAHAM, Marcus. Valores e Princípios Jurídicos no Direito Tributário e Financeiro. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel (Coords.). *Princípios de Direito Público: Ênfase em Direito Financeiro e Tributário*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018. p. 211).

havendo uma conexão importante entre essa questão e outra: o papel da ideologia na tributação, tema que analisamos mais detidamente em outro estudo.⁴²

Os estudos tributários das últimas décadas foram assolados pelo que podemos chamar de “cientificismo”. Uma necessidade de justificar temas tipicamente jurídicos com base na metodologia empírica das ciências naturais.

Essa dissonância cognitiva quanto à natureza do Direito acarreta consequências perigosas. Lendo o importante estudo de André Lara Resende sobre a crise das teorias macroeconômicas, me deparei com a seguinte passagem, que pode ser perfeitamente trazida para o presente contexto:

Os economistas, embora pretendam contar com sólido arcabouço teórico e sustentação empírica, que lhes daria legitimidade para determinar políticas públicas, são mais um grupo de contadores de histórias. Como tantos outros, criam-nas para dar sentido a uma realidade caótica. A economia política, conforme concebida pelos clássicos David Hume, Adam Smith, John Stuart Mill e seus contemporâneos dos séculos XVIII e XIX, pode ser entendida como um conjunto organizado de ideias cujo propósito é tornar inteligíveis fenômenos aparentemente desordenados e desconectados. Embora não seja ciência no sentido dado na modernidade ao conhecimento dos fenômenos naturais, como a física e a biologia, é um conjunto de ideias a respeito da atividade humana. **Porque pretende organizar a atividade humana, a teoria econômica é inevitavelmente ideológica. Suas histórias procuram ordenar a sociedade segundo valores e interesses não explícitos.**⁴³
(Destaque nosso)

Assim como a economia, o Direito pretende organizar a atividade humana e, por isso, é **inevitavelmente ideológico**. Logo, o cisma entre ser o dever tributário ou não, uma restrição a direitos fundamentais, não pode e não deve ser visto como uma divergência objetivo-científica, uma vez que tem como ponto de partida a Constituição Federal, pautada por certos valores e princípios. Portanto, é uma divergência também impactada pela ideologia do intérprete – entendida como o conjunto de valores e princípios que orientam sua visão de mundo –, e não puramente técnico-normativa.

⁴² ROCHA, Sérgio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024. p. 63-73.

⁴³ RESENDE, André Lara. *Camisa de Força Ideológica: A Crise da Macroeconomia*. São Paulo: Portifólio-Penguin, 2022. p. 21-22.

3.1. Conclusão

Essas ponderações sobre as diferentes visões de mundo e como elas determinam a compreensão do dever tributário são importantes para evidenciar o propósito deste livro e explicar seu título: *Teoria crítica da legalidade tributária*.

Como ficará claro mais adiante, defendemos que, na Constituição, **há apenas uma legalidade tributária**. Ela não é estrita nem suficiente; não é fechada nem flexível: é a legalidade tributária. Contudo, há interpretações distintas sobre o seu escopo e alcance, que se manifestam na doutrina e buscam a adesão da própria academia e dos diversos atores institucionais que interpretam e aplicam o Direito Tributário.

As diferentes perspectivas sobre a legalidade tributária têm origem em diferentes visões de mundo que moldam a percepção da tributação. Tais visões, brevemente apontadas neste capítulo, conectam-se à evolução histórica da teoria tributária que apresentamos no capítulo anterior.

Autores e autoras que colocam a segurança jurídica do proprietário como valor máximo do Sistema Tributário Nacional tendem a buscar, na legalidade, uma regra de proteção contra a incidência que leve à defesa de princípios, como a “tipicidade”, e à limitação do papel do intérprete na criação de normas jurídicas a partir de textos.

Esses mesmos autores e autoras não raro defendem uma teoria oposta quando o tema é a interpretação de regras desonerativas, o que caracteriza o que já chamamos de “formalismo seletivo”.⁴⁴ Restrição máxima à incidência e ampliação máxima à desoneração.

A seu turno, autores e autoras que compreendem que a segurança jurídica é certamente um valor relevante, mas não absoluto nem hierarquicamente superior aos demais, são mais abertos a reconhecer as limitações das propostas formalistas. Aceitam, por exemplo, que negar a presença de conceitos indeterminados na legislação tributária não a torna, por um passe de mágica, certa e determinada. Argumentam, também, que a criação de limites à delegação legislativa não previstos na Constituição não é o caminho para que tais delegações protejam o contribuinte contra abusos e desvios. Em resumo, nota-se que a suposta “defesa da segurança jurídica” não tem capacidade concreta de realizar suas promessas, produzindo belas páginas retóricas incapazes de resolver os problemas concretos dos contribuintes no século XXI.

⁴⁴ ROCHA, Sergio André. *Da Lei à Decisão: A Segurança Jurídica Possível na Pós-Modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 45-49.

4. Legalidade e o Veículo Introdutor de Deveres Tributários

Em seu sentido mais intuitivo, a legalidade tributária determina que somente a lei pode estabelecer as regras de incidência e os elementos estruturantes da relação jurídico-tributária.⁴⁵ Segundo o artigo 150, I, da Constituição Federal, “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. O artigo 97 do Código Tributário Nacional prevê com mais detalhe os elementos que devem ser estabelecidos por lei, nos seguintes termos:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

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

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

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

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

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Note-se que tanto a CF quanto o CTN utilizam o verbo **estabelecer** para disciplinar a legalidade tributária. Caberia ao legislador, assim, “estabelecer a

⁴⁵ Observava Hugo de Brito Machado que “a rigor, o que a lei deve prever não é apenas a *hipótese de incidência*, em todos os seus aspectos. Deve estabelecer tudo quanto seja necessário à existência da relação obrigacional tributária. Deve prever, portanto, a *hipótese* de incidência e o consequente *mandamento*. A descrição do *fato temporal* e da correspondente *prestação*, com todos os seus elementos essenciais, e ainda a *sanção*, para o caso de não prestação” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 41 ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 33). Como veremos adiante, a grande questão que fica em aberto da lição do saudoso mestre é: o que é **estabelecer** a hipótese de incidência tributária e os elementos estruturais da relação jurídica dela decorrentes?

instituição ou majoração do tributo”, bem como as demais matérias previstas no artigo 97.

No vernáculo, o verbo **estabelecer** significa “fazer vigorar, instituir, determinar, [...] fazer ter começo, instaurar, principiar, criar”, etc.⁴⁶ É possível, portanto, concluir que, em seu sentido mais óbvio, a legalidade tributária determina que o dever de pagar tributo só pode ser instituído, criado ou majorado por lei.

A própria definição de tributo, encontrada no artigo 3º do CTN, prevê que “ser instituído por lei” é inerente a “ser tributo”.⁴⁷ Mesmo a definição de tributo do artigo 9º da Lei nº 4.320/1964 estabelece que o tributo é um dever instituído “nos termos da Constituição e das leis vigentes”.⁴⁸ A seu turno, o artigo 114 do CTN conceitua a expressão “fato gerador da obrigação principal” como “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.⁴⁹

Percebe-se, assim, que não há dúvidas de que a regra geral do Sistema Tributário Nacional é que os elementos estruturantes da norma de incidência devem estar previstos em lei para que surja uma relação jurídica válida entre o sujeito ativo e o sujeito passivo,⁵⁰ da mesma forma que os elementos estruturantes da própria relação jurídico-tributária devem estar estabelecidos em lei.

Entretanto, por mais óbvia que seja essa conclusão inicial, ela não esclarece, segundo vemos, um aspecto fundamental da legalidade tributária, que pode ser subdividido em dois temas: (i) o papel dos atos administrativos normativos na integração das leis e (ii) a constitucionalidade da delegação de competências legislativas ao Poder Executivo. Por exemplo, se a lei estabelecer que a alíquota de determinado tributo será de 10%, mas prever a competência do Poder Executivo para reduzir e restaurar essa alíquota até esse limite, a alíquota do tributo terá deixado de ser estabelecida em lei?

⁴⁶ ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS, *Dicionário Escolar da Língua Portuguesa*. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2018. p. 541.

⁴⁷ “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

⁴⁸ “Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.”

⁴⁹ “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

⁵⁰ Ver: COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 16 ed. Rio de Janeiro: SaraivaJur, 2026. p. 52-53.

Neste ponto, há que se levar em conta que os dispositivos que tratam da legalidade, na Constituição e no CTN, devem ser interpretados não apenas sob a perspectiva gramatical, mas também sob as perspectivas teleológica e axiológica.

Se a legalidade materializa a segurança jurídica por promover a previsibilidade e a estabilidade das relações jurídicas tributárias, é razoável interpretar que estabelecer o dever fiscal em lei é exigir que ele esteja integralmente delimitado por ato do Poder Legislativo. Uma vez que estiverem previstos tais limites, a delegação de competências ao Poder Executivo para agir dentro dos parâmetros predeterminados pelo legislador estaria em conformidade com o princípio da segurança jurídica e com a regra da legalidade? É o que passamos a analisar.

5. Legalidade Tributária e Delegação Legislativa

As questões que queremos responder nas próximas seções são as seguintes: (i) o Poder Legislativo pode transferir ao Poder Executivo competências normativas para a delimitação de elementos da hipótese de incidência ou da relação jurídico-tributária subjacente? (ii) Em caso positivo, em que situações e sob quais condições tal delegação seria possível?

Antes de chegarmos às respostas a essas questões, precisamos definir o que entendemos por delegação legislativa. Vejamos.

5.1. O Conceito de Delegação Legislativa

A noção de delegação legislativa não é precisa nem unívoca, razão pela qual é importante, desde já, delimitar conceitualmente o sentido em que essa expressão será empregada adiante.

Em seu estudo sobre delegações legislativas, o Professor de Direito Administrativo da Uerj André Cyrino faz uma distinção entre delegações em sentido estrito, que são “cessões explícitas de funções normativas ao Administrador Público”, e delegações legislativas em sentido amplo, que ocorrem “quando o legislador se vale de linguagem vaga; de termos de conotação imprecisa, ambígua, ou meramente exemplificativa, que acabam por abrir ao Administrador a possibilidade de, ao regulamentar a matéria, direcionar a vontade legislativa, ou mesmo estendê-la”.⁵¹

Neste capítulo estaremos preocupados exclusivamente com as delegações legislativas em sentido estrito, que podem ser subdivididas em duas categorias: **delegações gerais e incondicionadas e delegações restritas e condicionadas**.⁵²

A delegação geral e incondicionada transfere do Poder Legislativo ao Poder Executivo a competência para regular determinada matéria, sem que sejam estabelecidos critérios e condições para o exercício dessa competência delegada. Já na delegação restrita e condicionada, o mérito da regulação jurídica é definido

⁵¹ CYRINO, André. *Delegações Legislativas, Regulamentos e Administração Pública*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018. p. 42-43.

⁵² André Zancanaro Queiroz e Gustavo Ferreira Ribeiro publicaram um estudo interessante sobre um tema que foge às nossas considerações neste texto, referente aos aspectos políticos que podem estar por trás das delegações legislativas. Ver: QUEIROZ, André Zancanaro; RIBEIRO, Gustavo Ferreira. Legalidade e Deslegalização Tributária: O Mercado da Política e as Escolhas Realizadas pelo Poder Judiciário para Definir as suas Regras. *Revista da AGU*, Brasília-DF, v. 18, n. 04. out./dez. 2019, p. 17-54.

pelo Poder Legislativo, cabendo ao Poder Executivo apenas editar atos normativos que materializem os critérios e respeitem as condições previstas em lei.

Trataremos adiante apenas da delegação legislativa em sentido estrito **em matéria tributária**, ou seja, das situações em que o Poder Legislativo transfere, de forma explícita, por meio de dispositivo previsto em lei, competência ao Poder Executivo para disciplinar algum elemento da hipótese de incidência do tributo ou algum aspecto estrutural da relação jurídico-tributária.

Em outras palavras, utilizando os elementos da regra de incidência amplamente conhecidos a partir das obras de autores como Geraldo Ataliba,⁵³ Paulo de Barros Carvalho⁵⁴ e Sacha Calmon Navarro Coelho,⁵⁵ interessa-nos determinar se o Poder Legislativo pode transferir ao Poder Executivo a competência para disciplinar, no todo ou em parte, os elementos material, espacial, temporal, pessoal ou quantitativo da regra de incidência tributária.

Para responder às questões que iniciam este capítulo, em primeiro lugar, devemos verificar se há limitações constitucionais à delegação legislativa em sentido estrito, em matéria tributária, nos termos delineados nos parágrafos anteriores. Vejamos.

5.2. Possibilidade Constitucional da Delegação Legislativa em Matéria Tributária

O primeiro requisito da delegação legislativa consiste em sua possibilidade jurídica, ou seja, em ser permitida ou, ao menos, não ser expressa nem implicitamente vedada pela Constituição Federal.

Devemos reconhecer, de início, que a CF não tem uma regra geral de indelegabilidade de competências entre Poderes, como encontrávamos no artigo 6º da Constituição Federal de 1967, em redação que foi mantida pela Emenda Constitucional nº 1/1969 (EC 1/1969):

“Art. 6º - São Poderes da União, independentes e harmônicos, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

⁵³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 76-108.

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 124-178.

⁵⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*. 3 ed. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2000. p. 109-120.

Parágrafo único - Salvo as exceções previstas nesta Constituição, **é vedado a qualquer dos Poderes delegar atribuições; o cidadão investido na função de um deles não poderá exercer a de outro.**” (Destaque nosso)

Embora haja autores, como Paulo Rosenblatt, que sustentam que a exclusão deste dispositivo não seria relevante, vez que a indelegabilidade seria inerente à separação dos Poderes,⁵⁶ parece-nos mais razoável a posição oposta; a de que as Constituições não incluem dispositivos inúteis ou meramente didáticos, de modo que, ausente a restrição, seria possível, em princípio, a delegação de competências legislativas.

Tanto a CF de 1967, inclusive após 1969, quanto a de 1988 previram expressamente a existência de lei delegada, a qual, como descreve o Professor Alexandre de Moraes, “é ato normativo elaborado e editado pelo Presidente da República, em razão de autorização do Poder Legislativo, e nos limites postos por este, constituindo-se verdadeira delegação externa da função legiferante e aceita modernamente, desde que com limitações, como mecanismo necessário para possibilitar a eficiência do Estado e sua necessidade de maior agilidade e celeridade”.⁵⁷

Na CF de 1967, as leis delegadas, previstas nos artigos 52 e seguintes, na redação posterior à EC 1/1969, constituíam uma exceção à indelegabilidade de atribuições entre os Poderes, expressamente autorizada pelo artigo 6º daquele texto constitucional, antes transcrito.

A redação da Constituição de 1988, que, em seu artigo 68, autoriza as leis delegadas, foi claramente inspirada nos dispositivos da Constituição anterior. Vejamos a sua redação:

Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional.

§ 1º Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre:

I - organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;

II - nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais;

⁵⁶ ROSENBLATT, Paulo. *Competência Regulamentar no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: MP Editora, 2009. p. 170-171.

⁵⁷ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 41 ed. Barueri: Atlas, 2026. p. 766.

III - planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos.

§ 2º A delegação ao Presidente da República terá a forma de resolução do Congresso Nacional, que especificará seu conteúdo e os termos de seu exercício.

§ 3º Se a resolução determinar a apreciação do projeto pelo Congresso Nacional, este a fará em votação única, vedada qualquer emenda.

Como bem observou Virgílio Afonso da Silva, a competência para a edição de leis delegadas “praticamente nunca foi exercida”.⁵⁸ Afinal, como destaca o próprio autor, “em um sistema em que o presidente da República tem a possibilidade de editar medidas provisórias com força imediata de lei, como é o caso do Brasil, não há incentivos para o uso das leis delegadas”.⁵⁹

Mesmo que não sejam comuns em nossa realidade legislativa, a previsão constitucional das leis delegadas é bastante relevante para o tema de que nos ocupamos.

Com efeito, o artigo 68 da CF estabelece, de forma expressa, as situações nas quais não é permitida a delegação legislativa ali prevista:

- a. atos de competência exclusiva do Congresso Nacional;
- b. atos de competência privativa da Câmara dos Deputados;
- c. atos de competência privativa do Senado Federal;
- d. matéria reservada à lei complementar;
- e. legislação sobre organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;
- f. legislação sobre nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais; e
- g. legislação sobre planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos.

⁵⁸ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direito Constitucional Brasileiro*. São Paulo: EDUSP, 2021. p. 537.

⁵⁹ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direito Constitucional Brasileiro*. São Paulo: EDUSP, 2021. p. 538.

A leitura desta lista indica que, no artigo 68 da CF, não há qualquer restrição ao Congresso Nacional para delegar ao Poder Executivo a competência para a elaboração de lei em matéria tributária, salvo no caso de reserva de lei complementar.

Nessa linha de ideias, temos uma conclusão e uma pergunta. A conclusão: a Constituição Federal não veda a transferência de competências legislativas em matéria tributária ao Poder Executivo, na hipótese de lei delegada editada nos termos do artigo 68. Por outro lado, a pergunta é: a delegação por meio de lei delegada afastaria a possibilidade de delegação legislativa que não estivesse expressamente autorizada no texto constitucional?

Paulo Arthur Cavalcante Koury sustenta que, uma vez que a CF estabelece a possibilidade jurídica de leis delegadas, não é possível qualquer outra forma de delegação legislativa – salvo se prevista explicitamente no texto constitucional. Em suas palavras, não é possível “a delegação direta e absolutamente inespecífica de competência legal para competência regulamentar, ainda que se trate de matéria que recaia sob o escopo da legalidade genérica (CF/88, art. 5º, II), haja vista que a Constituição prevê procedimento específico para tanto (art. 68), deixando clara a não recepção de leis que deleguem competências, salvo as exceções previstas no próprio texto constitucional (art. 25 do ADCT)”.⁶⁰

Essa não nos parece, contudo, a interpretação mais adequada do texto constitucional. Com efeito, as leis delegadas são um instrumento específico de delegação legislativa, por meio do qual o Presidente da República solicita ao Congresso Nacional a delegação de competências. A existência de tais leis, contudo, não afasta a possibilidade do próprio Congresso Nacional delegar **competências normativas condicionadas**.

Este é um aspecto importante que desenvolveremos adiante. Uma das condições de validade das delegações legislativas em matéria tributária é que o Poder Legislativo estabeleça o critério de exercício da competência delegada, viabilizando o seu controle.⁶¹ Dessa forma, o mérito da regulação legal permanece de competência exclusiva do legislador, que transfere ao Poder Executivo a competência para a concretização dos objetivos definidos pelo Poder Legislativo.

⁶⁰ KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. *Competência Regulamentar em Matéria Tributária*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2019. p. 42.

⁶¹ Como observam os Professores Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco, “o controle da delegação se faz, também, pelo próprio Congresso Nacional, prestigiando-se a noção de que o primeiro fiscal da delegação é o próprio delegante” (MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 20 ed. São Paulo: SaraivaJur, 2025. p. 942).

Assim sendo, entendemos que a existência de um mecanismo constitucional para que o Poder Executivo requeira a delegação de competência legislativa ao Congresso Nacional não afasta a possibilidade de que este último edite uma lei delegando as mesmas competências.

Uma vez que, segundo a posição que defendemos, somente seriam possíveis delegações condicionadas, as restrições previstas no § 1º do artigo 68 da CF e o requisito estabelecido em seu § 2º, segundo o qual o Congresso Nacional “especificará seu conteúdo e os termos de seu exercício”, poderiam ser considerados referências para qualquer delegação – mesmo fora do contexto das leis delegadas.

Se não há vedação genérica à delegação legislativa em matéria tributária nos dispositivos constitucionais fora do capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional, cabe-nos questionar se tal limitação existiria nos artigos que integram a Constituição Tributária.

O primeiro dispositivo a ser considerado seria o próprio inciso I do artigo 150 da CF de 1988, segundo o qual “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

É possível que a maioria dos autores e autoras que trataram da matéria veja neste dispositivo uma restrição à delegação legislativa em matéria tributária.⁶² Contudo, como já apontamos, não nos parece que este seja o caso.

De acordo com a posição que sustentamos, o dispositivo proíbe que o Poder Legislativo delegue integralmente sua competência normativa ao Poder Executivo, sem estabelecer critério para o exercício da competência delegada. Por outro lado, em um cenário em que a lei de delegação preveja as condições e critérios da atividade normativa do Poder Executivo, os quais não podem exceder os limites legais, não cremos que seja possível argumentar que o legislador tenha deixado de estabelecer os elementos estruturais da hipótese de incidência e da relação jurídico-tributária, de modo que o artigo 150, I, da Constituição Federal permaneceria íntegro e plenamente observado.

⁶² Ver, por exemplo: MACHADO, Hugo de Brito. *Princípios Jurídicos da Tributação da Constituição de 1988*. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 30-32; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 280-283; KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. *Competência Regulamentar em Matéria Tributária*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2019. p. 56; LEÃO, Martha Toribio. *O Direito Fundamental de Economizar Tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 67-68; CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. *Forma e Substância no Direito Tributário: Legalidade, Capacidade Contributiva e Planejamento Fiscal*. São Paulo: Almedina, 2016. p. 113.

Um último aspecto a ser examinado em relação à compatibilidade constitucional da delegação legislativa em matéria tributária é o argumento de que o artigo 153, § 1º, da CF impediria a delegação de competências normativas além das expressamente previstas neste dispositivo.

Como se sabe, segundo o § 1º do artigo 153 da CF, “é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V”. Estamos tratando do Imposto de Importação, do Imposto de Exportação, do Imposto sobre Produtos Industrializados e do Imposto sobre Operações Financeiras.⁶³

O argumento apresentado é que essas seriam as únicas situações em que a Constituição Federal prevê, de forma explícita, a delegação de competências legislativas ao Poder Executivo em matéria tributária, de modo que qualquer outra seria implicitamente vedada pelo texto constitucional.⁶⁴

Não obstante, como nos casos anteriores, cremos que essa linha de interpretação extrapola o alcance do § 1º do artigo 153 da CF. Como se sabe, esses quatro impostos federais são usualmente identificados como tributos com função preponderantemente extrafiscal. Embora qualquer tributo possa ser utilizado com finalidades indutoras, em relação a esses quatro, a própria Constituição reconhece, ao lhes atribuir um regime jurídico próprio, que a função indutora lhes é típica.

Essa é a razão para a Constituição Federal estabelecer que, para o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação, o Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto sobre Operações Financeiras, a ação legislativa do Poder Executivo, em alguns casos, é a regra, não a exceção, bem como prever que suas alíquotas poderão ser alteradas por atos administrativos.

Contudo, da mesma forma que o § 2º do artigo 68, o § 1º do artigo 153 da CF parece-nos confirmar que a Constituição previu a delegação legislativa em matéria tributária. O fato desses dispositivos abordarem situações específicas de delegação, cuja previsão explícita se justifica, não significa que outras delegações sejam incompatíveis com o texto constitucional.

Ademais, o § 1º do artigo 153 da CF reforça que a delegação legislativa, legítima segundo a própria Constituição Federal, é a delegação de concretização de decisões legislativas, **cujo mérito foi delimitado pelo Poder Legislativo, ou seja, uma**

⁶³ Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024. p. 122-127.

⁶⁴ Ver, por exemplo: FOSSATI, Gustavo. *Constituição Tributária Comentada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. p. 156-157.

delegação restrita e condicionada. A decisão finalística sobre os objetivos a serem alcançados permanece com o legislador. Não é por outra razão que o mencionado § 1º prevê que a competência delegada atenda às “condições e aos limites estabelecidos em lei”.⁶⁵

Segundo vimos defendendo desde que escrevemos pela primeira vez sobre o tema em 2008,⁶⁶ embora a delegação legislativa seja possível no Direito Tributário, ela não é equivalente a uma transferência ampla e irrestrita de competências legislativas e, exatamente por essa razão, ao delegar competências normativas ao Poder Executivo, o Poder Legislativo não deixa de **estabelecer** os critérios da hipótese de incidência e da relação jurídica que se instaura com a ocorrência do fato gerador.⁶⁷

Dessa forma, é possível estabelecer que a delegação legislativa está pautada por uma série de condições de validade, conforme analisaremos adiante.

5.3. Requisitos de Validade da Delegação Legislativa

A legitimidade da delegação de competências legislativas para o Poder Executivo depende: (a) de sua previsão no ordenamento jurídico ou, ao menos, sua não vedação; (b) da existência de ato específico que, de forma expressa, concretize a delegação; (c) da determinação, pelo Poder delegante, dos limites de atuação do ente delegatário; (d) da revogabilidade e indelegabilidade dos poderes delegados; (e) da preservação de igual competência pelo Poder delegante; e (f) do controle dos atos emitidos pelo delegatário, pelo Poder delegante e pelo Poder Judiciário.⁶⁸ Tais requisitos serão analisados a seguir:

⁶⁵ Cf. ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024. p. 122-127.

⁶⁶ ROCHA, Sergio André. A Delegação Legislativa 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 (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 220-259.

⁶⁷ Esta mesma posição foi defendida por Daniel Lannes, em estudo monográfico no qual o autor focou sua atenção na delegação legislativa para a atuação do Executivo na graduação de alíquotas. Veja-se a sua conclusão: “A função normativa do Estado em matéria tributária é monopólio do Poder Legislativo? Não. Admitindo-se a distinção entre a função legislativa (essa, sim, privativa do parlamento) e a função normativa, a Administração Pública pode atuar na graduação de alíquota de tributos, desde que o Parlamento delegue expressamente essa possibilidade ao Poder Executivo no bojo da lei, estabelecendo de antemão critérios e parâmetros de controle da atividade normativa. [...]” (LANNES, Daniel. *Legalidade Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 285).

⁶⁸ Cf. CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *O Congresso e as Delegações Legislativas*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 95.

a) Possibilidade jurídica da delegação legislativa

O primeiro requisito da delegação legislativa consiste em sua *possibilidade jurídica*, ou seja, em ser permitida ou, ao menos, não ser expressa nem implicitamente vedada pela Constituição Federal. Tratamos deste tema na seção anterior, tendo concluído que não há, no texto constitucional vigente, vedação às delegações legislativas em matéria tributária.

b) Previsão de limites ao exercício da competência delegada em ato delegatório específico

Como concluímos anteriormente, as delegações legislativas em matéria tributária só serão compatíveis com a Constituição se forem restritas e condicionadas. Dessa forma, a delegação de competências normativas deve ser estabelecida por ato específico, emanado do Poder delegante, que estabelecerá os limites da atuação legítima do ente delegatário.

A previsão dos limites da atuação normativa do ente delegatário é exigência do princípio democrático, na medida em que os entes delegatários recebem atribuição de competência para exercer discricionariedade técnica, a fim de adotar as ações que melhor se prestem à consecução dos fins insculpidos nas normas legais. Uma vez que o legislador não tem como identificar antecipadamente a melhor solução a ser adotada em casos concretos, delega ao Executivo competência limitada para estabelecer tais regras.

Dessa forma, pode-se aduzir que a atuação dos entes delegatários é atividade **infralegal** e deve pautar-se pelos padrões previstos na norma delegatória, bem como nas demais normas que compõem o ordenamento jurídico.

Em consonância com a lição de Laurence H. Tribe, a previsão dos *standards* para a legítima atuação dos entes delegatários resguarda, ainda, a possibilidade de seu controle, uma vez que será possível verificar: (1) se o seu agir está compreendido na competência que lhe foi delegada; (2) se tal competência é detida pelo Poder delegante; e (3) se ela está inserida no campo de competências delegáveis pelo Poder Legislativo.⁶⁹

⁶⁹ TRIBE, Laurence H. *American Constitutional Law*. 2nd. ed. New York: The Foundation Press, 1988. p. 364. Segundo Alexandre Santos de Aragão, “não é suficiente, contudo, apenas a previsão legal da competência da Administração Pública para editar normas sobre determinado assunto. Mister se faz que a lei estabeleça também princípios, finalidades, políticas públicas ou *standards* que propiciem o controle do regulamento (*intelligible principles doctrine*), já que a atribuição de poder normativo sem que se estabeleçam alguns parâmetros para o seu exercício não se coadunaria com o Estado Democrático de Direito, que pressupõe a possibilidade de controle de todos os atos estatais” (ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Direito dos Serviços Públicos*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 329). No mesmo sentido, negando a legitimidade de delegações abertas

c) Revogabilidade, indelegabilidade e reserva de iguais atribuições pelo Poder delegante

Tendo em vista que o Poder Executivo possui competência normativa limitada, é óbvio que o Poder delegante (o Poder Legislativo) permanece com competência plena para editar regras acerca das matérias afetas à competência do Executivo e pode, a qualquer momento, excluir sua competência normativa.

Sendo certo que o poder delegante permanece munido da competência transferida, é igualmente certo que, após a delegação, essa competência deve ser exercida de modo a proteger as situações jurídicas decorrentes da edição de regras pelo delegatário.

Essa questão torna relevante a discussão sobre o fenômeno da “relegificação”, que ocorre quando o poder delegante resolve, posteriormente à delegação, editar norma contrária à editada pelo ente delegatário, sendo necessária a definição de mecanismos para proteger a eficácia das normas por este editadas.

Por outro lado, tendo em vista que o ente delegatário exerce competência normativa alheia, não pode transferi-la para outrem, sendo indelegável a competência recebida por intermédio de delegação legislativa.

d) Possibilidade de controle

Por fim, a legitimidade da delegação legislativa depende da existência de mecanismos de controle da atividade delegada.

Tal controle pode e deve ser exercido pelo Poder delegante, que, se entender que os atos praticados pelo ente delegatário não estão atingindo as finalidades legais pretendidas, pode, simplesmente, retirar-lhe tais prerrogativas ou editar atos contrários aos expedidos pelo Executivo.

Contudo, é importante que o controle possa ser exercido pelos órgãos do Poder Judiciário, mediante a iniciativa da parte interessada. O controle exercido pelo Poder delegante engloba aspectos de legalidade e mérito dos atos normativos editados pelos entes delegatários (caso em que é possível a interferência de interesses políticos sobre sua atuação técnica); a seu turno, o controle judicial volta-se principalmente à análise da legalidade desses atos, sendo o controle de

de competências legislativas, ver: PIERCE JR., Richard J., SHAPIRO, Sidney A.; VERKUIL, Paul R. *Administrative Law and Process*. 3rd. ed. New York: The Foundation Press, 1999. p. 36. Para um estudo mais aprofundado da questão relacionada à previsão de *standards* para a validade de delegações legislativas, ver: BARBER, Sotirios. *The Constitution and the Delegation of Congressional Power*. Chicago/London: The University of Chicago Press, 1975. p. 72-107.

mérito limitado ao exame da congruência entre o conteúdo dos atos praticados e os padrões previstos em lei.

5.4. Delegação Legislativa e Funções Fiscal e Extrafiscal da Tributação

Se considerarmos a finalidade precípua e mais intuitiva dos tributos, teremos que eles servem para que o Estado obtenha os recursos necessários aos gastos públicos. Vemos aqui a usualmente chamada **função fiscal** da tributação. Pode-se mesmo afirmar que esta é a finalidade típica, essencial da tributação: arrecadar. Um tributo que não arrecada receitas derivadas definitivas para os cofres públicos deixa de ser tributo. Não é por outra razão que parece correto rejeitar a caracterização dos empréstimos compulsórios como tributos, como o faz Hugo de Brito Machado, por exemplo.⁷⁰

A **arrecadação tributária é sempre instrumental**. Não se cobram tributos pela arrecadação em si, mas sim em função dos gastos necessários ao financiamento da atividade estatal.

Não obstante, a esta altura, não há mais dúvidas de que, juntamente com essa função arrecadatória, os tributos também se tornaram instrumentos para alcançar outras finalidades constitucionalmente relevantes. Entra em cena, então, a figura da **extrafiscalidade**, a qual “traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, têm por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não da obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária (impostos), ou uma não tributação, ou uma tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva, isto é, uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais), estão dominadas pelo intuito de atuar diretamente sobre os comportamentos econômicos e sociais dos seus destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os nos seus efeitos econômicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contêm medidas de política econômica e social”.⁷¹

A questão que se coloca nesta seção é: as delegações legislativas só são possíveis no exercício da função extrafiscal da tributação?

⁷⁰ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 64-66.

⁷¹ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Almedina: Coimbra, 1998. p. 630. Sobre o tema, ver, também: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 32-34; BOMFIM, Gilson. *Incentivos Tributários: Conceituação. Limites e Controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 29-39.

A resposta positiva é quase intuitiva, mas nossas primeiras reações, às vezes, podem se mostrar equivocadas.

Existe uma inquestionável conexão entre delegações legislativas e extrafiscalidade, sobretudo porque o § 1º do artigo 153 da CF estabelece explicitamente essa relação.

De fato, ao delegar competências ao Poder Executivo para alterar as alíquotas do Imposto de Importação, do Imposto de Exportação, do IPI e do IOF, o referido § 1º trouxe o debate da delegação legislativa ao centro do regime jurídico desses tributos, que têm forte função extrafiscal. Ademais, ao estabelecer que o Poder Executivo deve observar as condições previstas em lei, o dispositivo vincula o exercício da competência delegada à observância dos critérios indutores estabelecidos pelo legislador.⁷²

Além disso, como vimos na seção anterior, pensamos que a previsão, pelo Poder Legislativo, dos critérios de exercício da competência delegada ao Poder Executivo constitui requisito de validade da própria delegação legislativa. Via de regra, tais critérios estarão vinculados à função extrafiscal do tributo, com a transferência de uma discricionariedade técnica para que o Poder Executivo regule certas matérias à luz dos fins legais.

Parece inquestionável que a delegação legislativa em matéria tributária será utilizada no exercício da função extrafiscal, e a lei estabelecerá induções positivas ou negativas desejáveis, a serem materializadas pelo Poder Executivo.

Nada obstante, a despeito desta conclusão, resta a pergunta: haveria uma vedação à delegação legislativa no âmbito da função fiscal dos tributos? Cremos que não.

Imaginemos a seguinte situação, empiricamente distante de nossa realidade fiscal atual, mas teoricamente possível: o Município XPTO altera a lei que rege o ISS, incluindo um dispositivo que, ao estabelecer a alíquota geral máxima deste imposto (no caso, 5%), delega competência ao Poder Executivo para reduzir e restaurar essa alíquota, considerando a alíquota mínima de 2%, tendo em vista a situação das contas públicas. Teríamos uma abordagem próxima à da antiga regra da anualidade, com a previsão de uma revisão anual da necessidade de arrecadação da receita tributária máxima de cada tributo.

⁷² Cf. ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024. p. 122-127.

Uma delegação legislativa como essa, segundo vemos, atenderia aos requisitos que examinamos nas seções anteriores e, portanto, seria constitucional. Trata-se de uma delegação relativa ao exercício da função fiscal de tributação, e não a um objetivo indutor.

Nessa linha de ideias, não cremos que seja correto limitar a delegação legislativa ao exercício da função extrafiscal. O que é absolutamente necessário, como vimos dizendo e repetindo, é que a lei estabeleça os critérios para o exercício da competência delegada. Assim, por mais que as delegações legislativas sejam mais comuns no âmbito da extrafiscalidade, este não é o único campo em que elas são válidas e legítimas.

5.5. Delegação Legislativa e “Flexibilização” da Legalidade Tributária

Recentemente, tornou-se corriqueira a referência a uma suposta “flexibilização” da legalidade tributária. Parece-nos que o termo foi utilizado pioneiramente na obra de Silvia Faber Torres,⁷³ que não teve como foco a matéria tributária. Algumas referências à “relativização” e mesmo à “flexibilização” da legalidade tributária, mais como um alerta do que em sua defesa, já eram encontradas em alguns estudos de autores tributários⁷⁴ e, mais recentemente, vêm sendo repetidas pela doutrina de forma insistente e crítica, como se tal “flexibilização” resultasse em uma redução da função protetora da liberdade, uma das funções da legalidade tributária.

A referência à “flexibilização” da legalidade tributária ganhou repercussão a partir de sua defesa pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.277 e no Recurso Extraordinário nº 1.043.313.

Como mencionamos anteriormente, não temos o objetivo de realizar uma extensa revisão de decisões judiciais neste estudo. Para os propósitos desta seção basta fazermos referência à tese de repercussão geral fixada pelo STF, segundo a qual “é constitucional a **flexibilização da legalidade tributária** constante do § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal”.

⁷³ TORRES, Silvia Faber. *A Flexibilização da Legalidade no Direito do Estado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

⁷⁴ Ver: CALCINI, Fábio Pallaretti. *Princípio da Legalidade: Reserva Legal e Densidade Normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 257-259; ZILVETI, Fernando Aurélio. Globalização e Regulação – Flexibilização do Princípio da Legalidade. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 21, 2007, p. 233-253.

Como veremos, neste caso debatia-se exatamente um caso de delegação legislativa, prevista no § 2º do artigo 27 da Lei nº 10.865/2004, que o Supremo Tribunal Federal entendeu ser compatível com a Constituição Federal.

No vernáculo, “flexível” significa “que pode ser dobrado ou curvado, sem quebrar”, “que tem elasticidade”, “fácil de ser manobrado, de ser convencido”.⁷⁵ Ao estabelecer que a decisão nos referidos casos se baseou em uma “flexibilização da legalidade tributária”, a posição do STF sofreu uma série de críticas, que deveriam ser esperadas, pois a Corte estaria reduzindo o alcance da proteção conferida pela legalidade de forma não prevista na Constituição Federal.⁷⁶

A suposta “flexibilização da legalidade tributária” neste caso seria ainda mais grave, uma vez que se estaria “dobrando” a legalidade sem que houvesse qualquer valor, princípio ou interesse constitucionalmente protegido a ser ponderado do outro lado, uma vez que se tratava de uma simples delegação legislativa de PIS e COFINS desconectada de interesses constitucionais superiores.

Segundo vemos, o STF se equivocou de forma significativa e com grandes efeitos sistêmicos ao fazer esta referência à “flexibilização da legalidade tributária”.

Temos insistido na existência do que podemos chamar de **princípio da instrumentalidade decisória**, com o qual queremos nos referir à necessidade de que a fundamentação das decisões em processos tributários (1) se atenha ao necessário para a solução da situação concreta posta à análise do órgão de aplicação do Direito; e (2) evite, o máximo quanto possível, a referência a teorias, doutrinas e fundamentos secundários que não só ponham em xeque a autoridade da decisão, mas contribuam para um ambiente de insegurança jurídica.

A nossa hipótese é de que as decisões administrativas e judiciais são cada vez mais relevantes como fonte do Direito Tributário, sendo que, muitas vezes, geram insegurança jurídica muito mais em razão de seus fundamentos do que da decisão em si.

Ora, se o STF decidiu que não havia, na Constituição, restrições à delegação legislativa implementada neste caso, bastava reconhecer que a delegação prevista no § 2º do artigo 27 da Lei nº 10.865/2004 era constitucional. Fim da história.

⁷⁵ ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS. *Dicionário Escolar da Língua Portuguesa*. 2 ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2018. p. 594.

⁷⁶ Ver, por exemplo: 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.

Era absolutamente desnecessário, para a decisão do caso concreto, que se fizesse referência a uma suposta flexibilização da legalidade tributária – que, diga-se de passagem, não existiu. Está implícito na fundamentação dessa decisão, transplantada para a tese de repercussão geral, que existia um tipo de legalidade “plena” e que ela estava sendo “flexibilizada” para se tornar uma legalidade “suficiente”, “bastante”, “possível”.

Não surpreende, portanto, que essa decisão tenha sido alvo de tantas críticas, ou mesmo que tenha sido referida como uma espécie de ponto de inflexão das garantias e liberdades fundamentais dos contribuintes, como se o STF tivesse deliberada e intencionalmente reduzindo a amplitude da proteção garantida pela Constituição Federal aos contribuintes. Uma fundamentação mais contida e focada no ponto controvertido – em vez de se referir a uma suposta superação parcial da legalidade tributária – certamente teria gerado menos ruído.

Contudo, não nos parece que haja, no Brasil, “flexibilização” da legalidade tributária. O que se passa é que o STF reconheceu que a delegação de competências legislativas em matéria tributária é compatível com o princípio da legalidade.

Do modo como vemos, é possível que tenhamos três posições distintas sobre esse tema: ou a delegação legislativa é sempre constitucional; ou é constitucional em alguns casos; ou é sempre inconstitucional, salvo quando expressamente autorizada pela Constituição Federal.

As três posições são interpretações possíveis da Constituição Federal. A interpretação que defendemos é a intermediária, que reconhece que a delegação legislativa é possível, mesmo quando não explicitamente autorizada; contudo, ela está condicionada ao atendimento de certos requisitos de legitimidade.

É possível que, no plano doutrinário, um defensor ou uma defensora da terceira posição argumentem que as outras duas representam uma garantia de legalidade “fraca”, na medida em que reconheçam a possibilidade de uma maior assessoriedade administrativa⁷⁷ no campo tributário.

Esse tipo de colocação só tem espaço no debate doutrinário. Uma vez que o órgão de aplicação do Direito apresenta a interpretação constitucional sobre o

⁷⁷ A expressão assessoriedade administrativa é mais utilizada no Direito Penal, no contexto do estudo das “normas penais em branco”. Cremos que pesquisas interdisciplinares neste campo ainda são incipientes na literatura pátria e seriam bastante esclarecedoras para a melhor compreensão da legalidade tributária. Sobre o tema recomendamos o excelente estudo de Chiavelli Fazenda Falavigno (FALAVIGNO, Chiavelli Fazenda. *A Deslegalização do Direito Penal: Leis Penais em Branco e Demais Formas de Assessoriedade Administrativa no Ordenamento Punitivo Brasileiro*. Florianópolis: Emais Academia, 2020).

alcance da legalidade tributária, estamos diante da legalidade tributária na Constituição Federal. Ela não é flexível, fraca nem débil. É simplesmente a legalidade tributária, conforme prevista na CF de 1988 e interpretada pelo órgão de aplicação. Voltaremos a este tema do capítulo 7.

Isso não quer dizer, obviamente, que, em termos teóricos, a decisão do STF não possa mais ser criticada pela doutrina, na expectativa de que haja uma alteração futura da interpretação. O que não faz sentido, segundo vemos, é o próprio Tribunal estabelecer que está interpretando a Constituição Tributária, na parte relativa à garantia da liberdade dos contribuintes, de forma “flexível”.

5.6. Delegação Legislativa e “Fixação” de Alíquotas e Base de Cálculo

É comum que o debate sobre delegação legislativa se dê pela via da transferência da competência para reduzir e restaurar a alíquota de determinado tributo ao Poder Executivo. Em outras palavras, a lei estabelece uma alíquota máxima, podendo o Poder Executivo reduzi-la e restabelecê-la. Em todo caso, como se percebe, a alíquota terá sido estabelecida pela lei, segundo nosso entendimento.

A constitucionalidade desse tipo de delegação que, como vimos, já foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, demanda que retomemos a interpretação do artigo 97 do CTN, considerando o disposto em seu inciso IV transcrito a seguir:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: [...]

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

Ao considerarmos o *caput* do artigo 97, juntamente com o seu inciso IV, temos que somente a lei pode estabelecer a alíquota e a base de cálculo do tributo. Temos, então, que, além de estabelecer a alíquota e a base de cálculo, a lei também as teria de fixar.

Não nos parece que a menção à fixação da alíquota e da base de cálculo neste inciso IV do artigo 97 do CTN altere nossos comentários anteriores.⁷⁸

⁷⁸ Em sentido contrário, ver: 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. 30-33.

Como já apontamos, a interpretação dos dispositivos que veiculam a legalidade tributária não deve ser realizada apenas gramaticalmente, a partir do sentido lexical das palavras. Ela deve considerar elementos axiológicos e finalísticos.

O objetivo da legalidade tributária é assegurar que o limite de tributo ao qual estão submetidos os sujeitos passivos de deveres fiscais esteja previsto em lei. Consequentemente, se a lei prevê que a alíquota do tributo será de 15% e delega ao Poder Executivo competência para, em determinadas condições, reduzir ou restaurar essa alíquota, a segurança jurídica do contribuinte quanto à autorização legislativa da tributação terá sido plenamente atendida.

Nesse caso, uma vez que a previsão legal da alíquota – ou da base de cálculo – terá sido observada, na hipótese de redução e posterior majoração, nos limites previstos em lei, a segurança jurídica do sujeito passivo será protegida por outra regra: a anterioridade. Dessa forma, não se poderá alegar a ausência de decisão do legislador quanto à alíquota aplicável.

Assim sendo, parece-nos que fixar a alíquota é estabelecer a incidência máxima à qual o contribuinte pode ser submetido, não havendo, consequentemente, óbice a que se delegue competência para a alteração da alíquota do tributo, desde que dentro do limite previsto em lei. O mesmo raciocínio se aplica à base de cálculo dos tributos.

5.7. Delegação Legislativa e Equivalência entre Incidência e Desoneração

A doutrina tributária brasileira, por vezes, parece funcionar sob uma chave binária que distingue “pró-contribuinte” e “anticontribuinte”. Essa posição talvez tenha origem em uma visão bipolar do princípio da segurança jurídica.

Com efeito, um dos princípios que mais frequentam os debates sobre tributação é o da segurança jurídica. Mesmo sem uma pesquisa empírica, arriscaríamos dizer que nenhum outro é mencionado com tanta frequência nos diálogos tributários quanto ele.

De fato, não pode ser questionada, nessa quadra histórica, a noção de que qualquer ordenamento jurídico num estado democrático de Direito deva ter como fim alicerçar-se em textos normativos, o mais inteligíveis possível, que permitam uma previsibilidade suficiente do futuro e uma razoável estabilidade do passado.

Contudo, há tempos, notamos um equívoco nas discussões sobre segurança jurídica em âmbito tributário que apequena o princípio e, em alguns atores, gera incapacidade de acompanhá-lo em sua aplicação concreta, notadamente no Poder Judiciário. Refiro-me à visão de que o princípio da segurança jurídica se aplica

apenas em benefício do sujeito passivo de deveres tributários, e não dos interesses da sociedade que se corporificam no Estado.

Essa visão, parcial e incompleta, do princípio da segurança jurídica sugere que apenas o sujeito passivo pode invocá-lo para defender suas pretensões, enquanto a instabilidade e a imprevisibilidade podem estar presentes, perfeitamente, nas situações em que interesses públicos estejam em questão.

No capítulo 2, tratamos brevemente das origens do Direito Tributário brasileiro e de como o seu desenvolvimento dogmático, na época da ditadura militar, pode ter influenciado esse tipo de postura e nos ter legado a visão do Direito Tributário como o estatuto de defesa do sujeito passivo contra o Estado.

Ora, nenhum estudo jurídico pode ser realizado sem considerar o contexto histórico em que os textos normativos foram editados e as teorias desenvolvidas. Portanto, como defendemos acima, não nos parece que posturas teóricas elaboradas no contexto de um estado de exceção possam ser simplesmente transplantadas para o âmbito dos debates em um estado democrático de direito.

Consequentemente, é evidente que o princípio da segurança jurídica não pode ter o mesmo perfil antes e depois de 1988.

Cremos ser absolutamente inquestionável que a segurança orçamentária é um princípio constitucional irmão da segurança jurídica tributária. Da conjugação de ambos, temos o princípio da segurança da atividade financeira do Estado.

A incapacidade de compreender que a segurança jurídica não é um princípio de polaridade única deixa muitos operadores e operadoras do Direito Tributário confusos quanto ao direcionamento das instituições que atuam nesse campo, notadamente os Tribunais Superiores.

Com efeito, uma parcela de nossa teoria tributária, firme na premissa de que tributos, por natureza, restringem o direito de propriedade dos sujeitos passivos, vê, nas regras que materializam a segurança jurídica tributária, mandamentos de aplicação incontestável e absoluta que não podem ser ponderados com outros interesses socialmente relevantes.

Essa será a verdade na maioria das situações. Porém, em alguns casos difíceis, essa visão unidimensional da segurança jurídica não conduz à melhor interpretação da Constituição Federal.

Voltarmos aos casos julgados na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.277 e no Recurso Extraordinário nº 1.043.313, sobre os quais já apresentamos alguns comentários, ajudará a compreender melhor o que defendemos.

Sabemos que, desde 2004, o artigo 27, § 2º, da Lei nº 10.865 estabelece uma delegação legislativa para que o Poder Executivo reduza e restabeleça a alíquota do PIS e da COFINS, não cumulativos, incidentes sobre receitas financeiras.⁷⁹ Após mais de uma década reduzidas a zero, em 2015, tais alíquotas foram previstas em 0,65% e 4%, respectivamente, pelo Decreto nº 8.426.⁸⁰

O restabelecimento dessas alíquotas gerou grande controvérsia, o que não é o foco desta discussão. O ponto a que queríamos chegar refere-se à edição do Decreto nº 11.322, de **30 de dezembro de 2022**, que reduziu a alíquota do PIS de 0,65% para 0,33% e a da COFINS de 4% para 2%. Logo, no dia 01 de janeiro de 2023, este ato foi revogado pelo Decreto nº 11.374, que repristinou expressamente as alíquotas previstas no Decreto nº 8.426/2015.

Esse é o que podemos chamar de um caso difícil de aplicação da regra da anterioridade e do princípio da segurança jurídica. A eficácia do Decreto nº 11.374/2023 estaria pautada pela anterioridade nonagesimal que rege as contribuições de financiamento da seguridade social?

Um defensor ou defensora da segurança jurídica unidimensional, escudo do contribuinte, provavelmente diria que sim. Há um ato emitido pela autoridade formalmente competente para a sua emissão, o então Presidente da República em exercício. Este ato foi revogado e, em janeiro de 2023, foi instituída uma nova tributação. Consequentemente, não haveria dúvidas quanto à necessidade de proteção da expectativa criada nos contribuintes pelo Decreto nº 11.322/2022.

No entanto, não nos parece que a resposta seja tão simples.

⁷⁹ Esta delegação legislativa foi analisada por Marciano Seabra de Godoi, que entendeu que ela seria incompatível com a Constituição Federal pela falta de critérios previstos na lei para o exercício da competência delegada (Cf. GODOI, Marciano Seabra de. *Legalidade Tributária: Duas Visões e suas Respectivas Consequências – Comentários aos Acórdãos do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n. 1.043.313 e na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.277*. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de et. al. (Coords.). *Anais do VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual IBDT / AJUFE/AJUFESP / DEF-FD-USP*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 108-122). Foi a mesma posição que sustentei em artigo escrito em coautoria com Maurine Morgan (ROCHA, Sergio André; FEITOSA, Maurine Morgan P. PIS/COFINS sobre o etanol e o princípio da legalidade: uma análise à luz da ADI 5.277/DF. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 100, jul./ago. 2019, p. 49-50).

⁸⁰ Sobre este tema, ver: ROCHA, Sergio André; FEITOSA, Maurine Morgan P. PIS/COFINS sobre o etanol e o princípio da legalidade: uma análise à luz da ADI 5.277/DF. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 100, jul./ago. 2019, p. 33-52.

Com efeito, a partir do momento em que entendemos a segurança jurídica como princípio da atividade financeira do Estado, que também protege a expectativa de arrecadação, percebemos que situações como essa não podem ser examinadas sob uma perspectiva essencialmente formal.

De fato, considerando a situação das contas públicas, a decisão do então Presidente da República, num governo que estava em seu penúltimo dia, pela redução de uma fonte de arrecadação relevante, tem que ser considerada de um ponto de partida substantivo, o de suas motivações e justificativas, e não de uma perspectiva apenas formal da existência ou não de competência para a edição do ato administrativo.

Nessa toada, um ato claramente atentatório à segurança orçamentária, editado sem qualquer motivação ou justificativa legítimas, parece, em si, um não-ato, um decreto praticado, ao que tudo indica, com a finalidade última de criar embaraços financeiros para o governo que se iniciaria em janeiro do ano seguinte e, conseqüentemente, para toda a sociedade.

Só por isso já seria justificável repensarmos se este seria, de fato, um caso de aplicação da regra da anterioridade nonagesimal.⁸¹ Mas não é só. Também a própria anterioridade deve ser interpretada considerando o princípio da segurança jurídica da atividade financeira do Estado.

Em verdade, como vimos, o princípio da segurança jurídica tem como uma de suas vertentes a previsibilidade dos deveres tributários dos sujeitos passivos. Portanto, uma regra como essa da anterioridade tem por fim evitar surpresas decorrentes da instituição ou da majoração de tributos.

A todas as luzes, a surpresa com a incidência não ocorreu neste caso. Se houve alguma surpresa, foi com o decreto editado no ocaso do governo anterior, em 30 de dezembro de 2022.

Assim sendo, uma interpretação teleológica da própria regra da anterioridade põe em xeque a pretensão de transformar um decreto maculado por claro desvio de finalidade em ato gerador de expectativas legítimas.

A compreensão do **princípio da segurança jurídica desta perspectiva bidimensional** normalmente gera reações enérgicas e inconformadas, como se estivéssemos, de alguma maneira, ressuscitando as teorias da prevalência do

⁸¹ A matéria foi analisada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade nº 84, tendo a Corte adotado interpretação em linha com o que estamos sustentando neste artigo.

interesse público sobre o interesse privado. Certamente não é isso que estamos defendendo.

É importantíssimo deixar bem claro que não estamos propondo que a segurança orçamentária tenha prevalência ou precedência sobre a segurança jurídica dos sujeitos passivos de deveres tributários. Não é isso que estamos dizendo.

Sustentamos que a segurança jurídica não é um princípio unidimensional e que, em alguns casos, a segurança jurídica orçamentária entrará em colisão com a segurança jurídica tributária. Nesses casos difíceis, que são a exceção, as condições de precedência serão definidas de modo casuístico.

É comum que este tipo de visão, como a que defendemos, seja considerado antagônico aos interesses dos sujeitos passivos. Não nos parece que seja assim.

Há muitos anos estamos denunciando os malefícios das posições binárias absolutas que pautam a doutrina tributária.⁸² Uma das suas principais desvantagens é a incapacidade de criar pautas para a solução de problemas concretos que desafiam a inteligência dos órgãos de aplicação do Direito nos dias de hoje.

Esses comentários aplicam-se perfeitamente ao exame da legalidade na desoneração tributária. Segundo o § 6º do artigo 150 da CF, “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, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g”.

Note-se, portanto, que, da mesma forma que a Constituição previu que a lei seja o veículo introdutor de deveres jurídicos relativos ao pagamento de tributos, ela também estabeleceu que somente a lei pode conceder desonerações tributárias. Portanto, a legalidade tributária não é unidimensional, ela é bidimensional.

Somos defensores da noção de que o dever tributário é um dever de cidadania, com fundamento constitucional. Essa premissa atribui relevância à renúncia de receita tributária e ao equilíbrio orçamentário.

O que estamos argumentando nesta seção é a equivalência entre “legalidade-imposição” e “legalidade-desoneração”, de modo que, no que se refere à delegação

⁸² Ver: ROCHA, Sergio André. Os contribuintes perderam o bonde da história? *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 81, maio/ jun. 2016, p. 73-76.

legislativa, deveria haver coerência no exame do seu cabimento em matéria tributária.

Em outras palavras, se considerarmos as três posições teóricas possíveis que apresentamos anteriormente – a delegação legislativa seria sempre constitucional; seria constitucional em alguns casos; ou seria sempre inconstitucional, salvo quando explicitamente autorizada pela Constituição Federal –, cremos que essas interpretações deverão ser aplicadas de forma coerente, seja a delegação legislativa referente a uma regra impositiva, seja a referente a uma regra desonerativa.

5.8. A Delegação Legislativa do § 1º do Artigo 153 da Constituição Federal

Como já vimos, a Constituição Federal somente aceita delegações **limitadas e condicionadas**, pelas quais veda ao Poder Executivo a competência ampla para inovar o ordenamento jurídico, devendo sempre observar o critério de decisão estabelecido pelo Poder Legislativo.

Sabe-se que, no caso do Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), tendo em vista sua função regulatória potencial,⁸³ a Constituição Federal estabeleceu um regime jurídico próprio que destoa daquele aplicável aos demais impostos, uma vez que esses tributos estão excluídos da aplicação das regras gerais de legalidade e anterioridade.

A base desse regime especial pode ser encontrada no já citado § 1º do artigo 153 da Constituição Federal, cuja redação é a seguinte:

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, **atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei**, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V. (Destaque nosso)

Esse parágrafo evidencia que o regime constitucional atípico do II, do IE, do IPI e do IOF **não é arbitrário nem aleatório**, mas que depende efetivamente de terem sido atendidas “as condições e os limites estabelecidos em lei”.

Torna-se, então, viável o controle da atividade delegada ao Poder Executivo pelo Poder Judiciário. Como aponta o Professor Marco Aurélio Greco, “isto significa que para o Poder Executivo alterar alíquotas de IPI não basta a vontade de fazê-lo, é indispensável que tenham ocorrido no plano concreto (econômico, de mercado, etc.), situações que a lei considerou como relevantes a ponto de deflagrarem a autorização para a emanção do ato administrativo de alteração de

⁸³ ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. Belo Horizonte: Letramento, 2024. p. 121-122.

alíquota.” E conclui Greco: “assim, quando o Poder Executivo pretende alterar alíquota de IPI, cabe-lhe o ônus da demonstração de que ocorreu alguma das hipóteses que autorizam sua ação, explicitando-a através da motivação. Trata-se de hipótese de motivação necessária que atende à função de justificar a legalidade do ato praticado.”⁸⁴ Esse autor afirma que, considerando seu fundamento legal, a atuação do Poder Executivo, nesses casos, terá natureza administrativa:

Com isso, esgotou-se o exercício da função legislativa e a avaliação de caráter político quanto à dimensão possível de oneração do pressuposto de fato do tributo constitucionalmente contemplado.

O Executivo não está autorizado a refazer esse juízo político realizado pelo Poder Legislativo quanto à dimensão autorizada de oneração.

Esse juízo político – próprio do Legislador – incorpora uma pré-avaliação da possibilidade de surgirem situações fáticas expressamente indicadas que tornem necessária uma alteração. Por isso, *a fixação da alíquota se dá numa faixa de percentuais* que vai do limite mínimo ao limite máximo previsto na lei tributária, como se a lei dissesse: ‘a alíquota é de zero a 30 pontos percentuais acima do que estou prevendo no anexo’.

A limitação constitucional consistente na legalidade tributária corresponde à definição da dimensão da oneração possível. E isto se dá por lei. Não há outorga ao Executivo de competência de caráter legislativo; não lhe cabe escolher a alíquota que bem entender. Só pode agir dentro das balizas que a própria lei fixa. Não pode alterar alíquota para além do limite legal.

Portanto, a função do Poder Executivo ao alterar alíquotas de IPI não tem natureza legislativa, mas sim administrativa, posto que deverá ser exercida dentro dos parâmetros (limites) fixados na própria lei tributária, que veicula o pertinente juízo político (de fixação de alíquota, ainda que em certa faixa).⁸⁵

Não concordamos com a posição do Professor Marco Aurélio Greco de que, nesse caso, não haveria hipótese de delegação legislativa. O fato de se estabelecerem as balizas na lei não a nega; antes, constitui um requisito para a sua existência.⁸⁶ No entanto, essa é uma questão secundária. O mais relevante é que, como apontado pelo professor, o exercício da competência normativa pelo Poder

⁸⁴ GRECO, Marco Aurélio. Alíquota de IPI: Controlar o decreto de fixação e a ação administrativa de aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 936-937.

⁸⁵ GRECO, Marco Aurélio. Alíquota de IPI: Controlar o decreto de fixação e a ação administrativa de aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 934.

⁸⁶ Cf. ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 89-91.

Executivo é pautado pela lei, não sendo livre nem excluído do controle do Poder Judiciário.

Como já comentamos, é comum que se defenda que a existência desse dispositivo exclui a possibilidade de delegações legislativas fora das situações ali mencionadas. Por exemplo, Leandro Paulsen argumenta que “as hipóteses excepcionais do art. 153, § 1º, e do art. 177, § 4º, I, *b*, da Constituição, reforçam, inclusive, o entendimento de que, em todos os demais casos, sequer será possível atenuação, restando vedada a integração da norma tributária impositiva pelo Executivo, que deve se limitar a editar regulamentos para a fiel execução da lei”.⁸⁷

Contudo, como já expusemos, não nos parece possível extrair da previsão constitucional de delegação para os tributos extrafiscais típicos uma vedação aos demais tributos. O fato de a delegação ser a regra para o II, o IE, o IPI e o IOF, a ponto de, não raro, os operadores da legislação desses tributos sequer saberem em que lei as alíquotas estão previstas, não torna inconstitucional a delegação legislativa como exceção em relação a todos os demais tributos.

⁸⁷ PAULSEN, Leandro. *Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 89.

6. Legalidade e Determinação Conceitual

Um segundo aspecto controvertido da legalidade tributária é a pretensão, desenvolvida pela doutrina tributária brasileira, de que os textos normativos tributários seriam redigidos com base em conceitos fechados e determinados.⁸⁸ Essa doutrina teve origem com Alberto Xavier,⁸⁹ passou por uma sofisticação pela pena de Misabel Derzi⁹⁰ e se renovou recentemente com os trabalhos de Humberto Ávila.⁹¹

A partir da publicação da primeira edição da obra *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, de Ricardo Lobo Torres,⁹² desenvolveu-se uma teoria alternativa que reconhece na indeterminação, ainda que parcial, uma característica inescapável de alguns textos normativos. Essa visão se expandiu com os trabalhos de Marco Aurélio Greco⁹³ e reflete a posição que defenderemos neste trabalho.

6.1. Legalidade, Tipicidade Tributária e Legalidade Material

O Direito Tributário Brasileiro tem como uma de suas características mais marcantes um tipo específico de formalismo⁹⁴ que, ao longo dos anos, reduziu as

⁸⁸ Recentemente, este tema foi objeto de estudo de Hugo de Brito Machado Segundo (Cf. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Textura Aberta da Linguagem e Limites ao Poder de Tributar*. São Paulo: JusPodium, 2025).

⁸⁹ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978; ROCHA, Sergio André. A Origem do Princípio da Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 50, 2022, p. 399 – 430.

⁹⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: RT, 1988; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e TTipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

⁹¹ ÁVILA, Humberto. *Legalidade Tributária Material: Conteúdo, Critérios e Medida do Dever de Determinação*. São Paulo: Malheiros-JusPodivm, 2022.

⁹² TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1991; TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.

⁹³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 59-70; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 151-192.

⁹⁴ Logo neste primeiro parágrafo vale a pena uma ressalva sobre o conceito de *formalismo*. Para tanto, nos valem das seguintes palavras de Cass R. Sunstein: “Não é fácil definir o termo ‘formalismo’, em parte porque não há nenhum tipo canônico de formalismo. A principal preocupação aqui é com o formalismo enquanto abordagem da interpretação da lei, embora também se vá falar do formalismo no direito contratual e constitucional. O foco ao longo do texto estará no formalismo como *uma estratégia interpretativa*.”

discussões tributárias a debates que orbitam em torno da regra da legalidade e do dito princípio da tipicidade cerrada,⁹⁵ o qual demandaria, nas palavras de Roque Antônio Carrazza, que o tipo tributário fosse “um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica”.⁹⁶

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

Os princípios da legalidade e da tipicidade tributária, nos moldes apresentados acima, foram teorizados no Brasil de forma profunda e abrangente por Alberto Xavier. Como demonstramos em estudo específico dedicado ao tema, uma pesquisa histórica da evolução doutrinária evidencia que o professor português foi a inspiração para o desenvolvimento da tipicidade como princípio no Direito Tributário Brasileiro.⁹⁷

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

Para os nossos objetivos, entendamos as estratégias formalistas como requerendo três compromissos: promover a conformidade com todas as formalidades legais aplicáveis (façam ou não sentido no caso concreto), assegurar um direito vinculado à regra (mesmo se a aplicação da regra, legal ou contratual, fizer pouco sentido no caso concreto) e limitar a discricionariedade dos juízes ao decidir os casos. Assim entendido, o formalismo é uma tentativa de tornar o direito tanto *autônomo*, no sentido particular de não depender de valores morais ou políticos de um ou outro juiz, como *dedutivo*, no sentido de que os juízes decidem os casos mecanicamente com base no direito preexistente e não exercem discricionariedade nos casos concretos. [...]” (SUNSTEIN, Cass R. Deve o Formalismo ser Defendido Empiricamente? In: RODRIGUEZ, José Rodrigo (Coord.). *A Justificação do Formalismo Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 203-204).

⁹⁵ Já nos manifestamos pela inexistência do princípio da tipicidade no ordenamento jurídico brasileiro, sem embargo de existirem os princípios, na concepção alexiana, da determinação e da vedação à tributação por analogia. Ver: ROCHA, Sergio André. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 97-111. Ver, também, RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 35-49. Sobre o tema da tipicidade tributária, faço referência ao estudo de João Rafael L. Gândara de Carvalho, que decorreu de sua excelente dissertação de mestrado defendida na Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro: CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. *A Forma e a Substância no Direito Tributário*. São Paulo: Almedina, 2016. p. 119-137.

⁹⁶ 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.

⁹⁷ Cf. ROCHA, Sergio André. A Origem do Princípio da Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 50, 2022, p. 399-430.

A ideia de que em matéria de tributos a lei é o único instrumento de realização da justiça material não podia conduzir apenas à proclamação de uma reserva de lei formal, com as correspondentes exclusões do costume e do regulamento. Tornava-se ainda indispensável **que essa mesma lei disciplinasse os atos do poder administrativo de forma tão completa que a expressão da justiça estivesse por inteiro contida nos termos da lei, com exclusão de qualquer margem de arbítrio dos órgãos de aplicação do direito.**⁹⁸ (Destaque nosso)

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

O órgão de aplicação do direito deve ter na lei predeterminado o conteúdo da sua decisão, donde resulta que se procura subtrair ao seu arbítrio ou critério subjetivo a eleição dos fatos tributários (como no Direito Penal se retira ao juiz a livre incriminação dos fatos) mas, mais ainda, que se lhe pretende retirar o critério da tributação, isto é, a fixação da medida do tributo. O órgão de aplicação do direito encontra-se, deste modo, submetido, quer aos tipos legais de fatos tributários, quer aos tipos de efeitos jurídicos decorrentes de verificação dos fatos, abrangendo a medida do tributo.⁹⁹ (Destaque nosso)

Alberto Xavier retomou as mesmas ideias em outro estudo, no qual reiterou que “o *princípio da determinação ou da tipicidade fechada* [...] exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta”.¹⁰⁰

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

⁹⁸ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 36.

⁹⁹ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 73.

¹⁰⁰ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 19.

de um mal necessário, que deva sempre estar reduzido à menor dose aplicacional, para receber, em decorrência, a menor resistência à sua concretização”.¹⁰¹

A posição desse autor deve ser contextualizada, considerando sua visão de Estado. De forma simplificada, Ives Gandra sustenta a opinião de que o Estado, enquanto entidade, sucumbe aos interesses individuais daqueles que ocupam o governo, os quais têm como fim último perpetuar privilégios pessoais.¹⁰²

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

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

Pelo primeiro, tem o sujeito passivo da relação tributária a segurança de que apenas a lei poderá obrigá-lo. A lei emanada de poder independente do beneficiário da aplicação da norma. Tal princípio não pode ser genérico nem admitir interpretações flexíveis, devendo conter, por decorrência inabalável, a tipologia pertinente à regra exigencial. **À estrita legalidade, à indelegabilidade de competência deve-se acrescentar a tipologia cerrada, fechada, inelástica, contendo a norma toda a configuração pertinente e própria à imposição pretendida.**¹⁰³ (Destaque nosso)

Encontramos posição nesse mesmo sentido na obra de Hugo de Brito Machado. Em seu livro *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, esse autor afirma categoricamente que “o tributo deve ser cobrado segundo normas **objetivamente** postas, **de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o Fisco e os contribuintes.**”¹⁰⁴ (Destaque nosso)

Em trabalho mais recente, Hugo de Brito Machado sentenciou que “o princípio da legalidade, uma das maiores conquistas da Civilização contra o arbítrio dos governantes, tanto em matéria penal como em matéria tributária, pouco significaria sem a exigência de *tipicidade*. Da mesma forma que não se pode admitir tipo penal

¹⁰¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da Sanção Tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 50.

¹⁰² Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 66-67.

¹⁰³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. 2 ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 54-55.

¹⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 21. A mesma posição foi defendida em edição mais recente deste livro: MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 23.

inteiramente aberto, não se pode admitir tributo sem definição legal do tipo sobre o qual incide a lei tributária”.¹⁰⁵

Outro autor importante que sustenta essa mesma orientação é Sacha Calmon Navarro Coêlho, para quem “a tipicidade tributária é *cerrada* para evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa”.¹⁰⁶ Daí, este autor concluir que “**conceituar até a exaustão**, tipificar tudo o que diz respeito às matérias acima exalta o *princípio da tipicidade*” (Destaque nosso).¹⁰⁷

Tenho afirmado, algumas vezes, que nosso formalismo tributário tem um 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 percepção da possibilidade da abertura textual, da caracterização do texto como “moldura”, como dizia Kelsen.¹⁰⁸ Nosso formalismo jurídico, por sua vez, defende o oposto. Pretende, como visto na passagem de Sacha Calmon acima transcrita, “evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa”. Ora, a teoria que pretende evitar que o juiz interprete nos remete ao Código Civil de Napoleão de 1804, e não aos positivismos jurídicos do século XX.

Posição nas mesmas linhas é defendida por Misabel Derzi. A professora mineira aponta que “a legalidade estrita, a segurança jurídica, a uniformidade e a praticidade determinam a tendência conceitual prevalecente no Direito Tributário. Além desses princípios citados, a repartição constitucional do poder tributário, assentada, sobretudo, na competência privativa, tem como pressuposto antes a forma de raciocinar por conceitos fechados do que por tipos. Os tributos são objeto de uma enumeração legal exaustiva, de modo que aquilo que não está na lei, inexistente juridicamente. A diferenciação entre um tributo e outro se dá através de uma classificação legal, esgotante do conceito de tributo. Criam-se, a rigor, espécies tributárias como conceitos determinados e fechados que se distinguem uns dos outros por notas fixas e irrenunciáveis”.¹⁰⁹

¹⁰⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 107.

¹⁰⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 219.

¹⁰⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 220.

¹⁰⁸ Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. Evolução Histórica da Teoria Hermenêutica: Do Formalismo do Século XVIII ao Pós-Positivismo. In: ELALI, André et. al. (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 183-187.

¹⁰⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA,

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

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

Registre-se que a tipicidade, no Direito Tributário, é, por assim dizer, mais rígida do que no próprio Direito Penal. De fato, neste, a lei confere, ao aplicador, no momento da imposição da pena, uma considerável dose de subjetivismo, ao passo que, naquele, por injunção constitucional, lhe indica detalhadamente como proceder, no momento de identificar a ocorrência do *fato impositivo* e definir o sujeito passivo tributário.”¹¹⁰ (Destaques nossos)

Interessante observar, na passagem de Carrazza, uma nota que se encontra em outros autores do mesmo matiz teórico: a comparação entre o Direito Tributário e o Direito Penal. Paulo Ayres Barreto, por exemplo, destaca que “em matéria tributária, assim como em matéria penal, é preciso que esta lei seja qualificada, o que podemos designar como reserva absoluta de lei”.¹¹¹ Sacha Calmon também ecoa esta posição, salientando que “o sistema jurídico brasileiro nas áreas do Direito Penal e Tributário exaltou a tipicidade (exaustão na lei da conduta delituosa e da situação tributável) e banuiu com veemência a analogia, como técnica integrativa ou como fator de equalização tributária, afastando, dessarte, qualquer tipo de norma antielisiva”.¹¹² Na mesma linha vemos a seguinte passagem de Hugo de Brito Machado, para quem “o princípio da legalidade, uma das maiores conquistas da Civilização contra o arbítrio dos governantes, tanto em matéria penal como em matéria tributária, pouco significaria sem a exigência de *tipicidade*. Da

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

¹¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a Obrigação Tributária*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 27-28.

¹¹¹ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: Limites Normativos*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 87.

¹¹² 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.

mesma forma que não se pode admitir tipo penal inteiramente aberto, não se pode admitir tributo sem definição legal do tipo sobre o qual incide a lei tributária”.¹¹³

Esta insistência na comparação entre o Direito Tributário e o Direito Penal sempre me surpreendeu. Em primeiro lugar, pela equiparação entre o bem jurídico **liberdade** e o bem jurídico **patrimônio**, como se a tutela do patrimônio e a tutela da liberdade estivessem no mesmo patamar. Em segundo lugar, e principalmente, surpreende-me a comparação, uma vez que o Direito Penal sempre conviveu com os conceitos indeterminados, que povoam o Código Penal, e com as chamadas **normas penais em branco**, que dependem de integração administrativa, sendo ambos conceitos que repugnam os defensores da legalidade estrita e da tipicidade cerrada.¹¹⁴

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

- a pretensão de que os textos legais tributários sejam compostos por conceitos fechados e determinados, que viabilizem uma segurança jurídica quase absoluta e garantam ao contribuinte uma capacidade plena de previsibilidade das consequências tributárias de suas condutas; e
- a desconfiança perante o órgão de aplicação do direito, em especial no que tange às autoridades administrativas, o que leva à deificação da atividade legislativa e à pretensão de esgotamento da criação da norma jurídica tributária na edição do texto legal.¹¹⁵

Como apontamos, por influência de Alberto Xavier, esse ideal de fechamento conceitual e determinação ficou conhecido no Direito Tributário Brasileiro como “princípio da tipicidade fechada”, que ganhou grande acolhimento na doutrina. Contudo, a referência a uma tipicidade fechada foi alvo de críticas de Misabel Derzi, que defende, em sua obra, a existência de uma legalidade material. Em suas palavras:

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

¹¹³ MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 107.

¹¹⁴ Sobre o tema, ver: GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 144-146.

¹¹⁵ Interessante a seguinte observação de Scott Shapiro: quanto mais digna de confiança for a pessoa, maior será a discricionariedade interpretativa que lhe será deferida. De outra parte, a um intérprete menos confiável será conferida menor discricionariedade hermenêutica. Ver: SHAPIRO, Scott J. *Legality*. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press, 2011. p. 331.

o e fechando-o em conceitos determinados. A rigor, o conhecido princípio da ‘tipicidade’, no direito penal e no direito tributário, cede lugar ao da especialidade ou especificidade conceitual.¹¹⁶

Note-se que, como bem observado por Ricardo Lobo Torres, não há diferenças substanciais entre a posição de Alberto Xavier e a de Misabel Derzi, sendo a divergência apenas terminológica.¹¹⁷

Mais recentemente, outro autor que adotou a expressão “legalidade material”, em sentido aparentemente equivalente ao da tipicidade cerrada de Xavier, foi Humberto Ávila. De acordo com esse autor, “no que pertence à exigência e ao aumento de tributos, a legalidade tributária material, sob a óptica da proibição (negativa) que direta e expressamente veicula, *proíbe* o legislador de editar leis ‘indeterminadas’, ao passo que, sob o viés do comando (positivo) que indiretamente e implicitamente exprime, *obriga* o legislador a editar leis ‘determinadas’”.¹¹⁸

A visão desse autor fica mais clara em outro trabalho, no qual ele estabelece como objetivo combater três teses concorrentes: “a tese da ‘ubiquidade da indeterminação no Direito’, de acordo com a qual o Direito é *todo* indeterminado; a tese da ‘uniformidade da indeterminação no Direito’, segundo a qual o Direito é todo indeterminado da *mesma forma*; e a tese da equidimensionalidade no Direito’, conforme a qual o Direito é todo indeterminado na *mesma medida*”.¹¹⁹

Parece-nos que a posição de Humberto Ávila deve ser colocada no contexto do que seria a indeterminação no Direito. Como veremos, quando se fala em indeterminação, naturalmente não se está referindo à indeterminação do Direito como um todo. O Direito não é “todo indeterminado”, o que o tornaria incapaz de regular a vida em sociedade. O que se passa é que alguns textos normativos contêm

¹¹⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 4 ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2021. p. 136-137.

¹¹⁷ Nas palavras de Lobo Torres, “a concepção de Misabel Derzi, do ponto de vista substancial, se aproxima da de Alberto Xavier, embora tenham esses autores desenvolvido argumentos diferentes. Misabel proclama que o tipo é aberto, mas o expulsa, juntamente com o conceito indeterminado, do campo tributário, onde prevalece apenas o conceito determinado fechado, ou os converte em conceitos determinados. Xavier diz que o tipo é fechado e o assimila ao conceito determinado. O resultado é o mesmo: ambos engessam no conceito fechado a possibilidade de aplicação do direito tributário” (TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi. ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 146).

¹¹⁸ ÁVILA, Humberto. *Legalidade Tributária Material: Conteúdo, critérios e medida do dever de determinação*. São Paulo: Malheiros, 2022. p. 10.

¹¹⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Indeterminação no Direito: Entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. São Paulo: Malheiros, 2022. p. 11.

termos e expressões indeterminados ou ambíguos. **Consequentemente, a indeterminação no Direito não é ampla e generalizada, mas localizada e pontual**, ainda assim inevitável.

6.2. O Revés da Tipicidade Tributária

Já destacamos que, após asseverar que “**não existem** conceitos absoluta e rigorosamente determinados”, Alberto Xavier afirma, de forma categórica, que conceitos indeterminados são **proibidos** no Direito Tributário.¹²⁰

Mais curioso ainda é que Alberto Xavier apresenta a tipicidade, na sua vertente de determinação conceitual, como uma regra a ser observada. Contudo, a realidade mostra que, feliz ou infelizmente, os textos normativos tributários estão repletos de conceitos indeterminados.

Misabel Derzi também reconhece a inevitabilidade de alguma indeterminação dos termos utilizados nos textos normativos. Após rejeitar que se utilizem na lei tributária “ordens de estrutura flexível, graduável e de características renunciáveis que são os tipos”, a autora ressaltou que “com essas afirmações, insistimos, não se está a negar a existência de uma zona cinzenta ou da chamada zona de penumbra de Carrió no direito tributário, tampouco asseverando a ausência de conceitos indeterminados ou carentes de especial valoração”.¹²¹

Já em 1981, Hugo de Brito Machado trazia a mesma ressalva, afirmando que “é certo que uma determinação total e absoluta da conduta em uma norma não é, pelo menos de um modo geral, praticável. A indeterminação é muitas vezes voluntária, e muitas vezes involuntária, explicando-se, esta última, pela pluralidade de significações de uma palavra ou de uma sequência de palavras em que a norma se exprime”.¹²²

Portanto, podemos estabelecer como premissa que, por mais que se afirme que os textos normativos **devem ser determinados**, a indeterminação é, até certo ponto, inevitável.

Vale reiterar que, com essa afirmação, não se sustenta que os textos normativos sejam integralmente indeterminados, como se a indeterminação fosse ubíqua no

¹²⁰ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 97.

¹²¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 4 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 304.

¹²² MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da Legalidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Princípio da Legalidade*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1981. p. 310.

Direito. A conclusão de que os textos normativos – e a legalidade tributária – convivem com a indeterminação não a torna onipresente. A crítica é feita exatamente à posição oposta, que defendeu e segue defendendo que a indeterminação estaria ausente nos textos normativos fiscais, sob pena de violação da legalidade e da dita tipicidade tributária.

Assim, parece-nos que o pecado original dessa linha teórica é um evidente desequilíbrio entre a defesa da determinação e o reconhecimento de um nível inevitável de indeterminação, verificável empiricamente por qualquer interpretação das leis fiscais.

Contudo, ainda hoje não se desenvolveu, na doutrina brasileira, uma teoria da indeterminação ou do tratamento institucional desse fenômeno, preferindo-se a afirmação do seu oposto, mesmo quando a determinação absoluta é desmentida empiricamente pela legislação de todos os tributos.

O que é resultado de um serviço?¹²³ Como definir serviço proveniente do exterior?¹²⁴ Qual a definição de serviço técnico?¹²⁵ Como se definem despesas normais, usuais e necessárias?¹²⁶ O que é uma perda razoável?¹²⁷ O que são insumos?¹²⁸ O que seria uma atividade econômica substantiva?¹²⁹ Qual é a definição de acidentes de trabalho de risco alto, médio ou baixo?¹³⁰

As leis tributárias estão repletas de expressões indeterminadas, ambíguas e obscuras, ou que, ao menos, não atendem à definição de determinação que nos trazia Alberto Xavier. Para ele “deve-se entender por *conceito determinado* aquele conceito empregado pela lei e na qual o órgão de aplicação do direito deva descobrir imediata, direta e exclusivamente o conteúdo que, deste modo, é lógica e conceitualmente unívoco”.¹³¹

¹²³ Artigo 1º, § 1º, II, da Lei nº 10.865/2004 e artigo 2º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 116/2003.

¹²⁴ Artigo 1º, § 1º, da Lei Complementar nº 116/2003.

¹²⁵ Artigo 765 do Regulamento do Imposto de Renda. Esta expressão está presente, ainda, em diversos tratados internacionais tributários celebrados pelo Brasil.

¹²⁶ Artigo 311 do Regulamento do Imposto de Renda.

¹²⁷ Artigo 303, I, do Regulamento do Imposto de Renda.

¹²⁸ Artigo 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 e artigo 3º, II, da Lei nº 10.833/2003.

¹²⁹ Artigo 24-A, parágrafo único, II, alíneas “a” e “b”.

¹³⁰ Artigo 22, II, alíneas “a”, “b” e “c” da Lei nº 8.212/1991.

¹³¹ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 98.

Indeterminação jamais foi fundamento para a declaração de inconstitucionalidade de um texto legal. Logo, a afirmação de que haveria um dever de fechamento conceitual não acarretaria qualquer consequência concreta. Se a utilização de conceitos determinados é um dever do legislador, é certamente um dever cuja infração não atrai a imposição de sanção.

Aceitando que alguma indeterminação será sempre inevitável, o segundo pecado original da teoria tributária das décadas de 70 e 80 foi, como dissemos, não ter desenvolvido uma teoria da indeterminação.

Com efeito, na pureza da tipicidade cerrada de Xavier estaríamos diante de um dever do legislador de se valer de conceitos determinados na elaboração de textos legais tributários. Contudo, não há uma teoria que busque mecanismos para garantir que o legislador observe este dever e, mais, não há expectativa de uma declaração de inconstitucionalidade baseada exclusivamente na alegação de indeterminação do texto.

Assim sendo, vemos na tipicidade cerrada de Alberto Xavier, acolhida por diversos autores, uma terra prometida inalcançável, que se enunciou sem qualquer preocupação em assegurá-la. Portanto, a defesa incontestada do fechamento e da determinação, desacompanhada de uma teoria da indeterminação, foi, paradoxalmente, um dos maiores inimigos da segurança jurídica que buscava assegurar. Prometeu o inalcançável, sem pavimentar a estrada do possível.

6.3. Indeterminação Intencional e Acidental

Nesse debate sobre indeterminação, devemos considerar que ela pode ser intencional ou acidental, isto é, ser buscada pelo legislador ou constituir um “defeito” do texto normativo.

A indeterminação intencional nos aproxima do conceito de delegação legislativa em sentido lato, que inclui situações em que “o legislador se vale de linguagem vaga; de termos de conotação imprecisa, ambígua ou meramente exemplificativa, que acabam por abrir ao Administrador a possibilidade de, ao regulamentar a matéria, direcionar a vontade legislativa ou mesmo estendê-la”.¹³²

¹³² CYRINO, André. *Delegações Legislativas, Regulamentos e Administração Pública*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018. p. 43.

Esse tipo de indeterminação não apenas é legítimo e compatível com a legalidade tributária,¹³³ como também pode ser bastante útil e necessário para a regulação de determinadas situações.

Tratando-se de delegação legislativa, é necessário que a lei estabeleça critérios para a atividade de concretização pelo Poder Executivo.

O exemplo clássico desse tipo de delegação-indeterminação encontra-se no artigo 22, II, da Lei nº 8.212/1991, que tem a seguinte redação:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: [...]

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

Note-se que esse tipo de delegação-indeterminação contém, implícita, a possibilidade de controle, embora não se possa desconsiderar que estamos diante de uma situação em que haverá uma inevitável zona de penumbra na transição de uma classificação de risco para outra.

Em outras palavras, classificar um escritório de contabilidade em um grau de risco mais grave do que o de uma planta industrial será claramente ilegal. Contudo, a delimitação dos graus de risco entre atividades industriais distintas pode não ser tão clara, havendo evidente margem de discricionariedade técnica a ser exercida pelo Poder Executivo.

A indeterminação intencional é, de regra, legítima e constitucional, desde que, assim como ocorre na delegação legislativa em sentido estrito, o legislador

¹³³ No mesmo sentido: ZILVETI, Fernando Aurelio. Tipo e Linguagem: A Gênese da Igualdade na Tributação. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 35.

estabeleça padrões a serem observados pelo Poder Executivo, de modo que seja possível controlar a atividade executiva de concretização.

De outra parte, cremos que a indeterminação conceitual pode decorrer de um “defeito” do texto legal. Nesses casos, a baixa preocupação do legislador ou outras patologias do processo legislativo podem levar à utilização de expressões indeterminadas ou ambíguas, resultando em diversas possibilidades de sentido e gerando incerteza e insegurança na interpretação da lei.

6.4. Controle da Indeterminação Conceitual

Se a indeterminação é, **em alguma medida**, inevitável em muitos textos normativos tributários (não **absolutamente** presente em **todos**) e pode ser intencional ou acidental, torna-se imprescindível desenvolver mecanismos de controle adequados a cada uma dessas modalidades. A ausência de uma teoria da indeterminação,¹³⁴ que identificamos como o segundo pecado original da doutrina tributária das décadas de 70 e 80, ainda sustentada por diversos autores, tem como consequência direta a inexistência de uma reflexão aprofundada sobre os instrumentos de controle disponíveis e sobre como cada tipo de indeterminação deveria ser enfrentado pelas instituições.

Parece-nos que o controle da indeterminação conceitual opera em dois momentos distintos e por mecanismos diversos, conforme se trate de indeterminação intencional ou acidental.

6.4.1. Controle da Indeterminação Intencional

No caso da indeterminação intencional, como vimos, o legislador conscientemente se vale de expressões abertas ou de termos cuja concretização é delegada, expressa ou implicitamente, ao Poder Executivo. Nesses casos, a indeterminação não é um defeito, mas sim uma técnica legislativa. O legislador reconhece que determinadas realidades são complexas demais para serem integralmente capturadas em conceitos fechados, ou que a dinamicidade de certos fatos econômicos exige uma margem de adaptação normativa que somente a atividade regulamentar pode oferecer com a agilidade necessária.

¹³⁴ Cumpre esclarecer que, ao afirmarmos a inexistência de uma teoria da indeterminação no Direito Tributário brasileiro, não nos referimos à ausência de estudos linguísticos sobre as causas e as classificações da indeterminação. Há, na doutrina, contribuições que identificam e categorizam os fenômenos da vagueza, ambiguidade e obscuridade dos textos normativos. O que falta, a nosso ver, é algo diverso e de ordem prática: uma teoria que, partindo do reconhecimento de que a indeterminação está, em algum grau, presente na legislação tributária, dedique-se a desenvolver mecanismos institucionais aptos a controlar suas externalidades negativas – a insegurança jurídica, a imprevisibilidade e a desigualdade na aplicação da lei.

O controle dessa modalidade de indeterminação se dá, fundamentalmente, no processo de interpretação e aplicação do direito, cabendo ao Poder Judiciário o papel central de fiscalizar se a atividade de concretização exercida pelo Poder Executivo respeitou os limites e os padrões estabelecidos em lei. Trata-se, portanto, de um controle que opera posteriormente, isto é, após a edição do ato de concretização.

Esse controle judicial da indeterminação intencional, por sua vez, não se resume a um juízo binário de legalidade ou ilegalidade. Em muitas situações, o Judiciário será chamado a densificar o conteúdo de termos e expressões, construindo, por meio de jurisprudência, os contornos que o legislador deixou em aberto. A definição do que sejam “insumos” para fins de creditamento de PIS e COFINS, por exemplo, não decorreu de um exercício mecânico de subsunção, mas de uma atividade interpretativa em que o Superior Tribunal de Justiça estabeleceu critérios, como a essencialidade e a relevância, que não estavam expressos no texto legal. Essa atividade construtiva é própria da jurisdição e não constitui qualquer usurpação da função legislativa. Ao contrário, ela é a resposta institucional adequada à indeterminação com que o legislador, por escolha ou por necessidade, redigiu o texto normativo.

Além do controle judicial, a indeterminação intencional pode ser objeto de orientação administrativa, por meio de atos normativos, de soluções de consulta e de outros mecanismos que visem conferir previsibilidade à aplicação da lei. Esses instrumentos, embora, como regra, não vinculem o Judiciário, cumprem função relevante ao reduzir a incerteza do contribuinte ao conformar sua conduta à norma tributária.

6.4.2. Controle da Indeterminação Acidental

A indeterminação acidental, como apontamos, decorre de patologias do processo legislativo: baixa qualidade da redação dos textos, falta de reflexão sobre os efeitos da norma, pressa na tramitação, emendas mal redigidas ou a incorporação de dispositivos contraditórios. Nesses casos, a indeterminação não é uma técnica legislativa, mas um defeito que compromete a capacidade do texto de comunicar com clareza o comando normativo.

É evidente que a indeterminação acidental também pode – e deve – ser objeto do mesmo controle exercido sobre a indeterminação intencional, isto é, o controle no processo de interpretação e de aplicação pelos órgãos de aplicação do Direito, especialmente pelo Poder Judiciário. Afinal, uma vez editado o texto normativo, pouco importa, para o intérprete que busca atribuir-lhe sentido, se a indeterminação foi deliberada ou involuntária. O problema interpretativo que se apresenta é, em muitos aspectos, o mesmo.

Contudo, limitar o enfrentamento da indeterminação accidental ao momento da aplicação é insuficiente. Se essa modalidade de indeterminação decorre de um defeito do processo legislativo, é no próprio processo legislativo que ela deveria ser prevenida e corrigida. Trata-se, aqui, de um controle que deve operar *a priori*, antes que o texto normativo ingresse no ordenamento jurídico e produza os efeitos deletérios da incerteza.

Esse controle preventivo pode se manifestar de diversas formas. Em primeiro lugar, por meio do aprimoramento institucional do processo legislativo, com a criação ou o fortalecimento de órgãos técnicos de assessoria legislativa encarregados de avaliar a qualidade e a precisão dos textos normativos tributários. Não se trata, frise-se, de exigir a determinação absoluta que a doutrina da tipicidade cerrada pretendeu impor, mas de buscar o grau de determinação razoável e possível, evitando que a redação legislativa crie desnecessariamente zonas de incerteza.

Em segundo lugar, o controle preventivo pode se dar por meio da adoção de práticas de avaliação de impacto legislativo, nas quais se examinem, antes da aprovação do texto, as possíveis dificuldades interpretativas que dele decorrerão. A pergunta que deverá orientar esse exame é direta: os destinatários da norma – contribuintes, autoridades administrativas, juízes – terão condições razoáveis de compreender o comando normativo e antecipar suas consequências?

Em terceiro lugar, o controle pode se dar pela via da participação social no processo legislativo, por meio de consultas e audiências públicas que permitam aos destinatários da norma identificar e apontar, antes da sua aprovação, as obscuridades e ambiguidades do texto proposto.

Deve-se reconhecer, contudo, que o controle preventivo da indeterminação accidental enfrenta dificuldades consideráveis na realidade brasileira. O processo legislativo tributário é frequentemente marcado pela urgência, pela complexidade técnica e pela influência de interesses políticos que nem sempre se compatibilizam com o ideal de clareza normativa.

Isso não torna dispensável o controle preventivo. Ao contrário, é justamente porque o processo legislativo tributário brasileiro é permeado por essas patologias que se faz necessário investir em mecanismos institucionais para a melhoria da qualidade normativa. Diferentemente da indeterminação inerente à linguagem, a accidental pode ser evitada. Ela é evitável, ao menos em parte, e o Direito Tributário ganharia muito em segurança jurídica se a energia despendida na defesa teórica de uma determinação absoluta e inatingível fosse redirecionada para a construção de instituições e práticas que promovessem uma determinação possível e razoável.

6.5. Indeterminação e Discricionariedade no Direito Tributário

Uma das consequências da concepção formalista que descrevemos nas seções anteriores é a afirmação categórica de que não haveria espaço para discricionariedade no Direito Tributário. Essa afirmação encontra amparo textual no artigo 3º do Código Tributário Nacional, segundo o qual tributo é prestação “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. A expressão “plenamente vinculada” foi historicamente lida pela doutrina como uma vedação absoluta a qualquer margem de apreciação da autoridade administrativa, o que reforçou a visão de que o Direito Tributário seria um campo normativo integralmente fechado à atuação conformadora do aplicador.

Essa leitura, embora compreensível à luz do contexto em que foi formulada – marcado pela desconfiança diante do arbítrio administrativo –, merece ser revisitada. A nosso ver, ela confunde duas acepções distintas de discricionariedade e trata como fenômeno unitário aquilo que, na teoria do Direito Administrativo, já se reconhece há tempos como realidades distintas.

A primeira acepção é a discricionariedade em sentido estrito, entendida como a margem de liberdade conferida ao administrador para decidir segundo juízos de conveniência e oportunidade. Nessa modalidade, o legislador deliberadamente abre ao agente público a possibilidade de escolher, entre duas ou mais alternativas igualmente legítimas, a que melhor atenda ao interesse público no caso concreto. É esta a discricionariedade que o artigo 3º do CTN pretende afastar, e com razão. A cobrança do tributo não pode ficar sujeita a um juízo de oportunidade da autoridade fiscal. Verificados os pressupostos legais, o lançamento é obrigatório (artigo 142 do CTN), e a autoridade administrativa não dispõe de liberdade para decidir se cobra ou deixa de cobrar, quando cobra, ou de quem cobra.

Nesse sentido específico, a expressão “atividade administrativa plenamente vinculada” cumpre uma função normativa clara e relevante: impedir que a administração tributária transforme a cobrança de tributos em instrumento de favorecimento ou de perseguição e, assim, assegurar que todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação prevista em lei recebam tratamento isonômico. A vedação à discricionariedade enquanto conveniência e oportunidade é, portanto, uma garantia fundamental do contribuinte e decorrência direta do princípio da igualdade.

Contudo, há uma segunda acepção de discricionariedade que não se confunde com os juízos de conveniência e oportunidade, a chamada **discricionariedade técnica**. Esta se manifesta quando a autoridade administrativa é chamada a densificar conceitos indeterminados presentes no texto legal, atribuindo-lhes

conteúdo concreto com base em critérios técnicos, científicos ou especializados.¹³⁵ Não se trata, aqui, de escolher entre alternativas segundo a conveniência do administrador, mas de exercer um juízo técnico voltado a concretizar o comando normativo que o legislador, por impossibilidade ou por opção, deixou em aberto.

A distinção é relevante porque, como demonstramos nas seções anteriores, os textos normativos tributários estão repletos de expressões indeterminadas que demandam concretização. Quando a lei se refere a “riscos ambientais do trabalho” de grau “leve”, “médio” ou “grave”, ou utiliza expressões como “despesas normais, usuais e necessárias”, “perda razoável” ou “atividade econômica substantiva”, ela inevitavelmente transfere ao aplicador uma parcela da atividade de construção do sentido normativo. Essa transferência não é acidental em todos os casos. Em muitas situações, como vimos ao tratar da indeterminação intencional, ela é uma técnica legislativa legítima, por meio da qual o legislador reconhece que a complexidade da realidade regulada exige uma margem de adaptação que somente a atividade administrativa pode oferecer.

Ora, se reconhecemos que a indeterminação é, ao menos parcialmente, inevitável nos textos normativos tributários e que o legislador, em diversas situações, conscientemente delega ao Poder Executivo a concretização de conceitos abertos, então somos forçados a admitir que alguma margem de apreciação técnica é inerente à atividade administrativa tributária. Negar essa realidade em nome de uma vinculação plena e absoluta seria ignorar o funcionamento concreto da administração tributária e perpetuar a ficção de que o texto legal é capaz de predeterminar integralmente as decisões administrativas.

Isso não significa, é importante frisar, que a discricionariedade técnica seja incontrolável, nem que se confunda com o arbítrio. Ao contrário, ela se distingue da discricionariedade em sentido estrito precisamente porque está sujeita a parâmetros objetivos de controle. Enquanto o juízo de conveniência e oportunidade se orienta por critérios de mérito administrativo – cuja sindicabilidade judicial é limitada –, a discricionariedade técnica se orienta por critérios que podem ser aferidos quanto à sua correção, razoabilidade e compatibilidade com o texto legal. O Poder Judiciário pode e deve controlar se o juízo técnico exercido pela administração é consistente com os dados disponíveis, se observou os padrões aplicáveis e se se manteve no espaço de significação possível da norma.

¹³⁵ Ver: ABRAHAM, Marcus. A Segurança Jurídica e os Princípios da Legalidade e da Tipicidade Aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 129-130.

6.6. Normas Tributárias em Branco

Ao longo das seções anteriores, vimos que a doutrina tributária brasileira, ao construir o princípio da tipicidade cerrada e a exigência de determinação conceitual, recorreu insistentemente à comparação entre o Direito Tributário e o Direito Penal, muitas vezes sustentando que a legalidade tributária deveria ser tão rigorosa quanto, ou até mais rigorosa do que, a legalidade penal.

Já registramos a nossa surpresa diante dessa comparação, especialmente porque ela equipara a tutela do patrimônio à tutela da liberdade, como se ambos os bens jurídicos ocupassem o mesmo patamar na ordem constitucional. Contudo, há um aspecto adicional dessa analogia que merece exame mais detido e nos conduz ao tema desta seção: o fato de que o Direito Penal, invocado como paradigma de fechamento e determinação, convive há muito com as chamadas normas penais em branco.

Como se sabe, normas penais em branco são aquelas cujo preceito primário é parcialmente incompleto e depende de complementação por outro diploma normativo. Na sua modalidade heterogênea, essa complementação provém de fonte normativa de hierarquia inferior à lei, como regulamento ou portaria. O aspecto que nos interessa destacar é que, no Direito Penal, admite-se que o conteúdo da norma incriminadora seja parcialmente integrado por atos administrativos. Há, portanto, uma assessoriedade administrativa inerente a essa técnica normativa, que o Direito Penal aprendeu a disciplinar e com a qual aprendeu a conviver.

A doutrina penal desenvolveu critérios para aferir a legitimidade dessa técnica. Exige-se, em linhas gerais, que o núcleo essencial da conduta proibida esteja descrito na lei em sentido formal, cabendo à norma complementar apenas a especificação de elementos técnicos ou circunstanciais que o legislador, pela natureza da matéria, não poderia ou não deveria fixar de modo exaustivo. A complementação administrativa é legítima, desde que a lei forneça os contornos fundamentais da proibição, de modo que o destinatário da norma possa compreender, em suas linhas essenciais, o comportamento que se pretende proibir.

O paralelo com o Direito Tributário é inevitável e revelador. Se o Direito Penal, que tutela a liberdade, admite que atos administrativos complementem o conteúdo de normas incriminadoras, não há razão de princípio para que o Direito Tributário, que tutela o patrimônio, rejeite, de forma absoluta, a mesma técnica normativa. A assessoriedade administrativa que o Direito Penal acolheu deveria ser, ao menos em tese, igualmente admissível no campo tributário, respeitados os parâmetros de controle adequados.

O que propomos, portanto, é que se reconheça a existência de normas tributárias em branco como uma categoria dogmática própria do Direito Tributário, construída em paralelo à experiência penal, mas adaptada às peculiaridades do fenômeno fiscal. Essa categoria abrangeria tanto os casos de remissão expressa a atos normativos infralegais – nos quais a lei deliberadamente delegaria ao Poder Executivo a complementação de elementos da norma tributária – quanto os casos em que a indeterminação do texto legal conduzisse, na prática, a uma complementação administrativa que, embora não formalizada como delegação, operaria como tal.

O reconhecimento dessa categoria não implica, é importante sublinhar, enfraquecimento da legalidade tributária. Ao contrário, ele permite que se apliquem ao Direito Tributário os mesmos critérios de controle que a dogmática penal desenvolveu para as normas em branco. Assim como no Direito Penal, em que se exige que o núcleo essencial da conduta proibida esteja na lei, no Direito Tributário seria necessário exigir que os elementos estruturais da obrigação tributária estejam definidos em lei formal. A complementação administrativa seria legítima para a especificação de elementos técnicos, classificações ou parâmetros que, por sua natureza dinâmica ou pela complexidade da matéria regulada, não comportem fixação exaustiva pelo legislador.

A resistência a esse reconhecimento, que ainda prevalece na doutrina brasileira, tem como consequência prática um resultado paradoxal. Ao negar que existam normas tributárias em branco, a doutrina impede o desenvolvimento de critérios claros para distinguir a complementação administrativa legítima da ilegítima. Tudo é tratado sob a rubrica genérica da violação da legalidade, sem que se ofereçam ao intérprete e ao Judiciário parâmetros operacionais para avaliar, em cada caso concreto, se a assessoriedade administrativa ultrapassa ou não os limites constitucionalmente admissíveis.

Mais uma vez, portanto, a negação de um fenômeno que se verifica empiricamente impede a construção das ferramentas teóricas necessárias ao seu controle. Assim como a negação da indeterminação impediu o desenvolvimento de uma teoria da indeterminação, e assim como a negação da discricionariedade impediu a construção de critérios para o exercício e o controle da discricionariedade técnica, a negação das normas tributárias em branco impede que se estabeleçam os limites e as condições de legitimidade de uma assessoriedade administrativa que, na prática, já faz parte do funcionamento cotidiano do sistema tributário brasileiro.

7. A Legalidade Tributária e seus Adjetivos

A legalidade tributária foi, desde o início de seu estudo científico no Brasil, adjetivada. Alberto Xavier fazia referência a uma “legalidade estrita”, segundo a qual “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 sejam 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 valoração pessoal”.¹³⁶

A adjetivação da legalidade por autores dessa linha teórica tinha, segundo vemos, um propósito específico: distinguir a legalidade tributária daquela aplicável a outros campos da regulação jurídica.

Toda a construção de Alberto Xavier estava focada em diferenciar a legalidade administrativa, na qual a lei não deveria, necessariamente, fornecer o critério de decisão no caso concreto,¹³⁷ da legalidade tributária, “onde o princípio da reserva de lei não se limitava a espelhar uma dada orientação acerca do Direito em geral; antes, tinha alicerces mais fundos, radicados na própria essência do sistema econômico a que respeitava e a cujos princípios orientadores repugnava a sua violação”.¹³⁸

Nasce, na doutrina brasileira, com Alberto Xavier, o que podemos denominar o particularismo da legalidade tributária, materializado na noção de que o ordenamento jurídico brasileiro teria reservado à lei tributária um grau máximo de proteção à segurança jurídica do detentor de propriedade privada, o qual não se encontraria nem mesmo no Direito Penal.

É impressionante como todas essas questões já haviam sido enfrentadas pelo mestre português na década de 70, o que fez com que pouca novidade surgisse neste campo teórico após sua obra seminal. Sustentava Xavier que “no próprio Direito Penal – onde as reações ao subjetivismo do juiz foram porventura maiores – cedo se substituiu o sistema de penas fixas por outros que, atendendo à culpabilidade, voltam a alargar o campo de livre apreciação do julgador”.¹³⁹

¹³⁶ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 37-38.

¹³⁷ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 36.

¹³⁸ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 41.

¹³⁹ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 40.

Percebe-se, assim, que a legalidade estrita de Xavier colocou a segurança jurídica tributária em um patamar inalcançável até mesmo pela legalidade penal, o que justificava sua adjetivação.

Essa noção de legalidade tributária, que talvez ainda seja dominante na doutrina, sempre foi uma construção interpretativa que reflete certa visão de mundo na qual o Direito Tributário é instrumento de defesa do patrimônio privado e, conseqüentemente, da posição econômica dos que compõem o topo da pirâmide de distribuição de renda no Brasil.¹⁴⁰

Como insistimos sempre, para compreender a tributação devemos ter como premissa que toda decisão tributária é uma decisão de alocação de um ônus financeiro ou de alívio de um ônus financeiro por meio de uma regra desonerativa.

Nessa linha de ideias, não surpreende que haja quem veja na legalidade tributária uma exigência de proteção da segurança jurídica em grau superior ao do Direito Penal. Afinal, a função sistêmica do Direito Penal e a do Direito Tributário são distintas para a elite econômica. Enquanto a proteção do patrimônio muito lhe interessa, a proteção da liberdade, quando o Direito Penal quase sempre tem como alvo a base da pirâmide de distribuição de renda, pode ser relativizada.

Muitos autores e autoras fazem referência a essa noção de legalidade estrita, que ganhou grande adesão na teoria tributária brasileira até ser objeto de crítica por

¹⁴⁰ Esse aspecto foi destacado em passagem importante de estudo do Professor Leonardo Alvim, que ressaltou que “a legalidade estrita é decorrência no Brasil de uma construção interpretativa, tendo premissas principiológicas e sistemáticas bem delimitadas. Seria um princípio implícito da Constituição Federal obtido por indução do seu texto. Duas são as justificativas para a criação desse princípio a partir do texto constitucional. A primeira premissa é a de que a existência de várias normas em matéria tributária na Constituição brasileira conferiria suporte para a construção de um princípio da legalidade estrita nessa seara. A segunda premissa é a de que a existência de várias normas tributárias na Constituição brasileira induziria ao raciocínio de que ela teria feito uma opção por alçar a segurança jurídica nesse ramo do direito a patamar mais elevado do que teria feito com outros princípios.

A adoção pela doutrina tributária majoritária brasileira da legalidade estrita, portanto, remonta há, pelo menos, setenta anos e possui fundamento na compreensão de que, a partir da constatação acerca da existência de várias normas constitucionais em matéria tributária na Constituição brasileira, seria induzido o princípio implícito da segurança jurídica do qual seria deduzido o princípio da legalidade estrita. Em geral, este princípio da segurança jurídica vem junto a uma concepção de princípio que o torna uma norma com precedência a outras e a uma concepção de sistema, que estabelece um escalonamento entre princípios dentro do qual a segurança jurídica seria elevada a um grau superior aos demais princípios. É preciso, portanto, para o propósito desse artigo, discutir as premissas teóricas que há décadas defendem a existência de uma legalidade estrita no direito tributário. Isso será feito por meio do enfrentamento dos conceitos de princípio e de sistema” (ALVIM, Leonardo. 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 (Orgs.). *Direito Financeiro e Tributário na Obra de Ricardo Lobo Torres*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020. p. 29-30).

Ricardo Lobo Torres¹⁴¹ e Marco Aurélio Greco. Este último criticou explicitamente a teoria da “legalidade estrita”, como se infere da seguinte passagem:

Por vezes invoca-se a ideia de legalidade estrita dando a esta expressão um 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.¹⁴²

Considerando precedente do Supremo Tribunal Federal, Greco afirmou que a legalidade tributária não seria estrita, mas sim “suficiente”.¹⁴³

A seu turno, como já apontamos, Silvia Faber Torres trouxe a noção de flexibilização da legalidade, sustentando que “a legalidade tributária, a exemplo do que vem ocorrendo na vertente administrativa, também se encontra em crise quando interpretada de forma fechada e como garantia de segurança jurídica absoluta dos contribuintes. Merece, hoje, uma análise mais flexível por parte dos seus intérpretes, que, superando o positivismo legalista, abrem-na às novas complexidades da sociedade contemporânea, bem assim aos princípios e valores por que se orienta o ordenamento jurídico hodierno”.¹⁴⁴

Parece-me que sustentar que a legalidade é “suficiente” ou “flexível” é tão incongruente quanto afirmar que ela é “estrita” ou “material”. A legalidade é a legalidade, com o perfil que extraímos da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional. Os adjetivos comparativos referem-se às posições doutrinárias acerca da legalidade, e não à legalidade em si.

Portanto, defendemos, neste livro, uma **legalidade tributária sem adjetivos**. Ela não requer fechamento conceitual nem é proibitiva da delegação legislativa ao Poder Executivo – seja para a incidência, seja para a desoneração. A legalidade tributária não é unidimensional. Muitas vezes será realizada de forma mais eficiente por meio da indeterminação. Outras, poderá ser concretizada sobre

¹⁴¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024. p. 122-125.

¹⁴² GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 153.

¹⁴³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 155.

¹⁴⁴ TORRES, Silvia Faber. *A Flexibilização da Legalidade no Direito do Estado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2012. p. 377.

conceitos fechados e termos determinados. O que é, de fato, inegociável é que o ponto de partida da incidência tributária seja sempre uma decisão do legislador, que, não raro, não afastará a liberdade de conformação do intérprete.

8. Legalidade Tributária e Interpretação

A teoria que defende a legalidade estrita e a tipicidade cerrada requer, inevitavelmente, uma abordagem da interpretação jurídica que restrinja o máximo possível a função do intérprete. Afinal, na lógica da deificação da função legislativa, não caberia ao intérprete papel na criação da norma jurídica, que seria apenas revelada por ele.

Nada obstante, parece-nos inquestionável a superação do objetivismo metodológico de certas correntes formalistas, que pretendiam que o intérprete encontrasse no texto legal uma única norma correta, alcançada pela aplicação de métodos interpretativos, normalmente derivados dos **elementos** de interpretação propostos por Savigny.

Considerando as contribuições de Hans-Georg Gadamer,¹⁴⁵ é possível sustentar que o processo hermenêutico ocorre **no horizonte e na tradição cultural e histórica do intérprete**, de modo que não se pode separá-lo do texto interpretado nem do objeto sobre o qual se “aplicaria” o Direito, como se as normas fossem uma massa de concreto trabalhada pelo intérprete e aplicada sobre os tijolos na construção de uma decisão.

Essa abordagem da questão torna relevante o exame da **pré-compreensão do intérprete**, moldada pela inserção numa cultura que afeta sua vida hermenêutica.

Além disso, a textura aberta da linguagem, que muitas vezes está presente nos textos normativos, constitui um obstáculo ao objetivismo metodológico, juntamente com a transferência do problema hermenêutico para o intérprete, inserido em uma determinada cultura que afeta sua pré-compreensão e a prevalência de valores, o que torna possível que, a partir do mesmo texto legal, sejam extraídas normas jurídicas potencialmente válidas, mas de conteúdo distinto.

Como salienta Ricardo Guastini, “muitas disposições – talvez todas as disposições – têm um conteúdo de significado complexo: exprimem não apenas uma única norma, mas sim uma multiplicidade de normas associadas”.¹⁴⁶

¹⁴⁵ Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. A Hermenêutica Jurídica sob o Influxo da Hermenêutica Filosófica de Hans-Georg Gadamer. In: ROCHA, Sergio André. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 77-96; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e Aplicação Tributárias*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2021. p. 7-31.

¹⁴⁶ GUASTINI, Ricardo. *Das Fontes às Normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 35. Ver também: GUASTINI, Ricardo. *Teoria e Dogmatica delle Fonti*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1998. p. 17.

Assim sendo, embora vozes importantes sustentem a possibilidade de uma única interpretação correta como resultado do processo hermenêutico, isso não parece refletir a natureza das normas jurídicas.

De fato, como aponta Neil MacCormick, mesmo que haja apenas uma resposta correta na interpretação das normas, não há como identificar se a decisão tomada em determinado caso reflete essa única resposta.¹⁴⁷

Marco Aurélio Greco tem absoluta razão ao afirmar que “o intérprete tem um dever de fidelidade ao texto, mas isto não significa que o resultado da interpretação seja algo meramente matemático ou lógico dedutivo”.¹⁴⁸

Dessa forma, não se pode negar que dentro dos limites linguísticos do texto normativo – que também são definidos pela via interpretativa –, o intérprete exerce uma **função criativa**.

Contudo, o reconhecimento de que a interpretação desempenha uma função criativa não significa que o intérprete crie a norma do nada. Segundo Eros Roberto Grau, “o produto da interpretação é a norma expressada como tal. Mas ela (a norma) parcialmente preexiste, potencialmente, no invólucro do texto, invólucro do enunciado”.¹⁴⁹

Portanto, o intérprete cria, mas não cria do nada, tampouco sua tarefa deixa de ser pautada por limites contidos no próprio texto, nos valores e interesses em jogo, que afastam a possibilidade de um decisionismo arbitrário.

A abertura da linguagem implica a necessidade de superar a lógica binária que tomou conta do processo de subsunção.¹⁵⁰

¹⁴⁷ MACCORMICK, Neil. *Legal Reasoning and Legal Theory*. New York: Oxford University Press, 1994. p. 246.

¹⁴⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 501-502

¹⁴⁹ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 72-73.

¹⁵⁰ Marco Aurélio Greco, nesta longa passagem, chama a atenção para a dificuldade de se interpretar o direito numa lógica binária: “Esta dificuldade enfrentada pela doutrina tem sua origem na premissa de que seria possível reconduzir toda realidade sempre a duas categorias opostas e, por consequência, a interpretação deveria orientar-se no sentido de identificar a qual delas pertenceria o objeto. Esta ideia de interpretar a realidade, inclusive jurídica, a partir de categorias opostas (lícito/ilícito; direito interno/direito internacional; vigência/não-vigência; tributo/não-tributo etc.), retrata um modelo de compreensão do mundo apoiado numa *lógica bivalente* que, em última análise, encontra sua origem no princípio da não-contradição formulado por Aristóteles. Admitida a ideia de uma lógica bivalente é, então, possível criar uma tabela de

Como aponta Marco Aurélio Greco, a lógica difusa (*fuzzy*) seria a mais adequada para lidar com a indeterminação da linguagem, posição também defendida por Arthur Kaufmann.¹⁵¹

Tomando como exemplo o termo “verdade”, a partir da lógica bivalente clássica, trabalharíamos com as noções de verdadeiro e falso. Por outro lado, a lógica difusa (*fuzzy*) trabalha com as noções de muito falso, ligeiramente falso, falso, ligeiramente verdadeiro, muito verdadeiro etc. Essa é precisamente a realidade da interpretação jurídica, em que, como afirma Arthur Kaufmann, “não há uma única solução correta, mas muitas soluções ‘corretas’, isto é, soluções ‘defensáveis’, plausíveis, suscetíveis de consenso”.¹⁵²

Em um cenário como o descrito acima, o relevante é a justificação; isto é, a decisão tomada pode ser justificada de modo a ser aceita como a decisão do caso em disputa, sem que, com isso, se afirme que a **decisão correta** foi proferida.

Cresce, assim, a importância dos valores e dos princípios, que aparecem como instrumentos de justificação das decisões, a tal ponto que, num caso concreto, se opte pela interpretação menos óbvia, de acordo com a literalidade de um texto, em detrimento de uma interpretação literal mais óbvia.

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

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

Aliás, inúmeras são as dificuldades que uma lógica bivalente traz ao intérprete do ordenamento positivo (ou seu aplicador) que pretenda utilizá-la rigorosa e cegamente diante de uma situação concreta. Basta lembrar que, se a experiência jurídica se resumisse a uma lógica forma redutível a padrões absolutos de verdade, não existiria uma quantidade tão elevada de divergências e litígios.

Atualmente, estão em andamento vários estudos teóricos que partem de uma lógica não-bivalente e que se reúnem no conjunto que se convencionou denominar “lógicas desviantes”, a que pertence o sistema de lógica *fuzzy*, particularmente adequado para explicar a experiência jurídica, pois ela parte da ideia da imprecisão da linguagem e de que – por isso – os conceitos sempre apresentam certa margem de vaguidade” (Marco Aurélio Greco. *Planejamento Tributário*. 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 499-500).

¹⁵¹ KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Tradução Luis Villar Borda. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999. p. 82.

¹⁵² KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Tradução Luis Villar Borda. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999. p. 82.

A atividade hermenêutica, portanto, desenvolve-se nos marcos do pluralismo metodológico, não havendo fórmulas que garantam a correção na interpretação dos textos normativos. Nessa perspectiva, os elementos de interpretação devem ser vistos como pontos de partida, tópicos a serem utilizados no processo hermenêutico.

É evidente, portanto, que o problema hermenêutico atual, como indicado acima, diz respeito à argumentação, à participação e à **justificação**. Diante da pluralidade de decisões possíveis, muitas vezes presentes, a legitimidade da norma individual e concreta criada em determinado caso dependerá exatamente do processo de sua formulação.

8.1. Interpretação e Legalidade: Uma Relação Necessária

As considerações feitas até aqui sobre a natureza do processo hermenêutico têm consequências diretas para a compreensão da legalidade tributária, tal como a descrevemos nos capítulos anteriores. Se a interpretação é uma atividade criativa, se de um mesmo texto legal podem ser extraídas normas distintas e potencialmente válidas, e se a justificação – e não a descoberta de um sentido único e predeterminado – é o critério de legitimidade da decisão, então a legalidade tributária não pode ter o alcance defendido por parte da doutrina brasileira.

Recordemos que a premissa fundamental da tipicidade cerrada, tal como formulada por Alberto Xavier e acolhida por diversos autores, é a de que o legislador seria capaz de predeterminar integralmente o conteúdo da norma jurídica tributária, cabendo ao intérprete apenas revelá-la, sem qualquer margem de conformação. Essa premissa pressupõe necessariamente uma teoria da interpretação em que o sentido do texto seja objetivo, unívoco e acessível por meio de métodos que conduzam a uma única resposta correta. Em outras palavras, a tipicidade cerrada – legalidade substantiva, ou qualquer denominação que se utilize para se referir à mesma teoria – somente será concebível se acreditarmos no objetivismo metodológico que, como vimos, parece-nos insustentável.

Há, portanto, uma relação de dependência entre a concepção de legalidade tributária e a teoria de interpretação adotada. Uma legalidade que exige determinação absoluta e fechamento conceitual só se sustenta se o processo hermenêutico for capaz de produzir resultados unívocos. Se, ao contrário, reconhecemos que a interpretação é condicionada pela pré-compreensão do intérprete, que a linguagem possui uma textura potencialmente aberta e que, de um mesmo texto, podem emergir normas de conteúdo diverso, então a legalidade tributária precisa ser repensada em bases compatíveis com essa realidade.

Isso não significa, é importante ressaltar, que a legalidade perca a sua função de garantia. O que muda é a compreensão do que essa garantia pode efetivamente oferecer. A legalidade tributária não pode prometer ao contribuinte a certeza absoluta quanto ao conteúdo da norma que lhe será aplicada. Isso seria prometer o que a linguagem e o processo interpretativo, muitas vezes, são incapazes de entregar. O que a legalidade pode e deve assegurar é algo diverso: que a norma tributária tenha como ponto de partida um texto legal aprovado pelo parlamento, que esse texto estabeleça os marcos da atividade interpretativa e que a decisão resultante desse processo seja adequadamente justificada.

A legalidade, assim compreendida, desloca seu centro de gravidade. Ela deixa de ser uma garantia de resultado – a promessa de que o contribuinte saberá, com exatidão, as consequências tributárias de cada uma de suas condutas antes de praticá-las – e passa a ser uma garantia de processo. O que se assegura não é a univocidade do sentido normativo, mas a existência de um procedimento legítimo de construção de sentido, no qual o texto legal funciona como limite e ponto de partida, e a decisão final é submetida a exigências de justificação e de controle.

Essa mudança de perspectiva tem implicações relevantes. Em primeiro lugar, ela obriga a levar a sério o papel do intérprete na construção da norma tributária, em vez de negá-lo ou minimizá-lo. Se o intérprete exerce uma função criativa – ainda que limitada pelo texto, pelos valores e pelos interesses em jogo –, então a qualidade da interpretação tributária depende, em grande medida, da qualidade das instituições que a produzem. A formação dos juízes, a composição dos tribunais administrativos, a transparência dos critérios decisórios e a coerência da jurisprudência passam a ser temas centrais para a efetividade da legalidade tributária. Uma legalidade que se preocupe apenas com a qualidade do texto legal, mas ignore a qualidade do processo interpretativo é incompleta.

Em segundo lugar, a compreensão da legalidade como garantia de processo reforça a importância da justificação. Se não há uma única resposta correta, a legitimidade da decisão depende da qualidade da argumentação que a sustenta. No campo tributário, isso significa que o lançamento fiscal, a decisão administrativa e a sentença judicial devem ser acompanhados de fundamentação que demonstre por que, entre as interpretações possíveis do texto legal, a escolhida foi a adotada. A exigência de fundamentação, longe de ser um requisito meramente formal, converte-se em uma dimensão material da legalidade, uma vez que é por meio dela que se controla o processo de interpretação e se impede o decisionismo arbitrário.

Em terceiro lugar, a abertura hermenêutica que descrevemos neste capítulo torna ainda mais relevante a construção de mecanismos de uniformização interpretativa. Se de um mesmo texto podem ser extraídas normas distintas, a proliferação de interpretações divergentes representa um risco concreto para a

igualdade na tributação. Contribuintes em situações idênticas podem ser tratados de forma distinta, não porque a lei os diferencie, mas porque os intérpretes que lhes aplicam a lei chegam a conclusões diversas. O enfrentamento desse risco exige instrumentos de uniformização – súmulas, precedentes vinculantes, soluções de consulta com efeito normativo – que reduzam a dispersão interpretativa sem negar a pluralidade que lhe dá origem.

Em quarto lugar, a compreensão da legalidade como garantia do processo hermenêutico valoriza as iniciativas de solução consensual entre contribuintes e a Administração Tributária quanto à interpretação e ao alcance dos textos normativos. Se reconhecemos que a linguagem muitas vezes comporta mais de um sentido possível e que a legitimidade da decisão repousa na qualidade da justificação, então a construção conjunta do sentido normativo, por meio de instrumentos como mediações, transações tributárias e programas de conformidade cooperativa, deve deixar de ser excepcional no sistema e passar a ser uma expressão natural da legalidade. Afinal, uma interpretação construída de forma dialogada, com transparência e fundamentação, atende com maior intensidade às exigências de justificação e controle do que uma interpretação imposta unilateralmente por qualquer das partes da relação tributária. A legalidade, como garantia de resultado, ao contrário, reduz o espaço para o consenso, pois pressupõe que há uma única resposta correta a ser descoberta, e não construída.

9. Legalidade Tributária e Planejamento Tributário

É muito frequente que estudos sobre planejamento tributário mencionem o princípio da legalidade como fundamental para a delimitação da economia tributária legítima. A premissa de muitos dos autores e autoras que seguem essa linha é a de que seria necessária a aderência entre a forma jurídica dos atos praticados pelo contribuinte e a hipótese de incidência tributária para a legítima exigência do tributo. Nessa linha de ideias, a prática de qualquer ato ou negócio jurídico diverso do previsto em lei impediria a tributação, sob pena de violação da legalidade tributária.

Essa posição teórica, segundo vemos, contém um paradoxo intrínseco, na medida em que, sob a alegação de proteção da legalidade, abre-se, em verdade, espaço para que a lei deixe de ser observada em decorrência de maquinações formais do sujeito passivo. De fato, a defesa da integridade da lei deveria levar à busca por sua eficácia. Em outras palavras, cremos que a defesa da legalidade tributária exige que a lei, considerando a realidade concreta, incida sempre que o comportamento previsto pelo legislador for praticado.

Ademais, e esta talvez seja a objeção mais forte à correlação entre legalidade e planejamento tributário, a questão central é que o planejamento tributário é, de regra, matéria de fato, e não de interpretação legislativa. É o que veremos a seguir.

9.1. O que é Planejamento Tributário?

Afinal, o que é planejamento tributário? Seria possível responder a essa pergunta de forma muito ampla, sustentando que o planejamento tributário seria toda conduta intencional do contribuinte com a finalidade de não pagar tributo, pagar menos tributo, postergar o pagamento ou alterar sua sujeição passiva.

Essa definição ampla de planejamento tributário, contudo, abrange situações muito distintas. Afinal, é possível separar casos nos quais a conduta intencional do contribuinte se materializa no plano da interpretação da legislação tributária, daqueles em que o sujeito passivo age sobre os fatos, com vistas a se enquadrar em uma regra que estabeleça um tratamento fiscal mais vantajoso ou a se desenquadrar de uma regra que preveja um regime fiscal mais gravoso.

Um caso de **planejamento tributário interpretativo** é, por exemplo, o debate sobre o pagamento de Juros sobre Capital Próprio referente a anos anteriores. Estamos diante de uma interpretação da legislação tributária que resulta em economia tributária para o contribuinte.

Adotando-se uma definição ampla de planejamento tributário, como a apresentada acima, esse tipo de comportamento certamente poderia ser caracterizado como tal.

Também temos, como exemplo de planejamento tributário interpretativo, os debates sobre os aspectos fiscais dos reflexos das subvenções governamentais. Toda a discussão sobre contabilização e dedução de isenções, por exemplo, é, na origem, um planejamento tributário interpretativo.

É no campo desses debates interpretativos que o **princípio da legalidade** desempenha um papel mais importante. Afinal, o que se está considerando nesses casos é exatamente o que a lei estabelece em cada caso.

Não obstante, cremos que as controvérsias sobre planejamento tributário são normalmente travadas com um conceito mais restrito do que o que apresentamos inicialmente. Normalmente, estamos nos referindo ao **planejamento tributário fático-concreto**, por meio do qual o sujeito passivo atua intencionalmente sobre os fatos, de modo a atrair um regime fiscal mais favorável – ou afastar um mais desfavorável –, o que resulta no não pagamento, na redução do tributo devido ou na postergação da obrigação tributária.

Embora em ambos os casos se possa falar em planejamento tributário, há que reconhecer que não se trata do mesmo fenômeno. Uma vez que um atua sobre a interpretação do texto normativo e outro sobre os fatos, os mecanismos de controle da legalidade do agir do sujeito passivo, em cada uma das hipóteses, são distintos.

No **planejamento tributário interpretativo**, o controle da legalidade da interpretação jurídica realizada pelo sujeito passivo ocorre no âmbito hermenêutico. São situações em que, por exemplo, é possível até que o contribuinte leve o potencial – ou concreto – conflito interpretativo antecipadamente ao Poder Judiciário, uma vez que se está basicamente sustentando uma interpretação de um ato normativo.

Por outro lado, no **planejamento tributário fático-concreto**, o controle não se dá, principalmente, pela via da interpretação. Não raro, sequer há dúvida quanto à interpretação do texto normativo aplicável.¹⁵³ A questão central é verificar se os fatos formalizados juridicamente pelo sujeito passivo efetivamente se materializaram na vida real.

¹⁵³ Sobre o tema, ver: KRALJEVIC, Maria Carolina Maldonado Mendonça. *Planejamento Tributário: o impacto do critério de desempate nas decisões do CARF*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2025.

Pensemos, por exemplo, na cisão de uma empresa que resulte em duas entidades tributadas pelo Lucro Presumido. Nessa situação, não há grandes dilemas interpretativos quanto à legislação tributária aplicável. A questão que deve ser respondida é: efetivamente passaram a existir duas empresas que podem, legitimamente, atrair a apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido pelo regime do Lucro Presumido?

O mesmo raciocínio se aplica às discussões sobre o tratamento fiscal da venda de ativos por pessoa física após a redução de capital da pessoa jurídica. Embora haja controvérsia quanto ao alcance do artigo 22 da Lei nº 9.249/1995, estamos, nos casos concretos, debatendo fatos.

Note-se quão distintas são as duas situações. A primeira, centrada na interpretação normativa, e a segunda, na qualificação fática.

É importante ressaltarmos, para que não haja confusão, que não se trata de uma dicotomia absoluta. Não estamos sustentando que, no planejamento tributário interpretativo, os fatos sejam irrelevantes, nem que, no planejamento tributário fático-concreto, não haja interpretação jurídica. É óbvio que não!

O que estamos destacando é que, em cada um desses casos, prevalece o tema central da controvérsia. Ou seja, não é uma questão de exclusividade, e sim de maior ou menor relevância.

É comum dizer que as classificações não são certas ou erradas, mas sim úteis ou inúteis. Pois bem, essa distinção nos parece bastante útil.

Com efeito, em um caso e em outro, os mecanismos de controle respectivos são completamente distintos. Portanto, é importante não confundir **o planejamento tributário interpretativo com o planejamento tributário fático-concreto**. Não é por outra razão que, há tempos, vimos sustentando que o debate central nos casos de planejamento tributário é “de fato” e não “de direito”.¹⁵⁴

Na literatura sobre o tema, normalmente aponta-se a simulação como o principal critério distintivo entre um planejamento tributário lícito e um ilícito.¹⁵⁵ Ora, a existência ou não de simulação só pode ser identificada em planejamentos tributários fático-concretos, e não em planejamentos tributários interpretativos.

¹⁵⁴ Ver: ROCHA, Sergio André. *O Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*. 2 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022. p. 44-45.

¹⁵⁵ Ver: ROCHA, Sergio André. *O Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*. 2 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022. p. 102-103.

9.2. Afinal, quando se Verifica uma Simulação?

O conceito de simulação é a chave para a desconsideração e requalificação de atos e negócios privados pelas autoridades fiscais. Conforme já pontuamos,¹⁵⁶ não nos parece que o intérprete da legislação tributária esteja adstrito ao conceito de simulação do Código Civil; portanto, seria possível termos um **conceito tributário de simulação – decorrente da interpretação da legislação tributária**.

Veja-se: não se trata da impossibilidade de aplicação da tipologia de simulação prevista no Código Civil, a qual, diga-se, tem caráter meramente exemplificativo.¹⁵⁷ Marciano Seabra de Godoi, por exemplo, apresenta uma interpretação convincente do inciso II do § 1º do artigo 167 do Código Civil, que enquadra, neste dispositivo, atos e negócios jurídicos em que se verifique uma distorção artificial das regras de Direito Privado. Como destaca o professor mineiro, é possível sustentar que “para o negócio ser real, verdadeiro, efetivo (e, portanto, não simulado), as circunstâncias e propósitos concretos que cercam cada negócio jurídico devem guardar mínima congruência com a função econômico-social que a ordem jurídica supõe estar subjacente ao próprio negócio. Segundo essa visão, se as partes usam um contrato de incorporação societária (no bojo de uma sequência preordenada de atos) para atingir objetivos concretos *estranhos* (ou mesmo *opostos*) à finalidade prática subjacente ao contrato de incorporação, o contrato posto em prática pelas partes será visto como simulado”.¹⁵⁸

Independentemente da posição adotada, seja com base no Código Civil ou no próprio Código Tributário Nacional, é possível afirmar que a simulação constitui uma distorção do perfil objetivo de atos ou negócios jurídicos que resulta em dissonância entre o que foi formalizado e o que foi efetivamente realizado.¹⁵⁹

¹⁵⁶ ROCHA, Sergio André. *O Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*. 2 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022. p. 151.

¹⁵⁷ Como observa Luiz Carlos de Andrade Júnior, “o art. 167, muito embora não traga a definição de simulação, apresenta o *negócio simulado* como tipo, e o desmembra em três diferentes subtipos: a *simulação subjetiva* – o negócio subjetivamente simulado (§ 1º, I); a *simulação objetiva* – o negócio objetivamente simulado (§ 1º, II); e a *simulação de data* – o negócio simulado quanto à data (§ 1º, III). *Estas manifestações típicas são desdobramentos do conceito funcional de simulação e especificações do tipo ‘negócio simulado’*. (ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos de. *A Simulação no Direito Civil*. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 33).

¹⁵⁸ GODOI, Marciano Seabra de. Planejamento Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 458-459. Ver, também: NASCIMENTO NETTO, Agostinho do. *Análise Econômica do Direito à Elisão Fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 199-200.

¹⁵⁹ Como pontua Gustavo Fossati, “o negócio jurídico simulado encerra-se na manifestação do motivo através de negócio que não visou a buscar a finalidade do negócio, que é sua causa. É negócio em que se cria uma aparência almejada pelas partes, de forma absoluta ou relativa”

Das abordagens doutrinárias, a que melhor delimita os elementos constitutivos da simulação foi formulada por Sampaio Dória.

O autor identifica os seguintes **elementos** da simulação: “(a) deformação consciente e desejada da declaração de vontade, (b) levada a efeito com o concurso da parte à qual se dirige e (c) tendo por objetivo induzir terceiros em engano, inclusive, do ponto de vista tributário, o próprio Estado”.¹⁶⁰

Contudo, são as características atribuídas pelo autor à simulação que mais chamam a atenção. Vejamos:

- Quanto à **natureza dos meios**: “na simulação esconde-se, sob a habilidade maior ou menor do agente, sua ilicitude”.
- Quanto à **ocorrência do fato gerador**: “na simulação o fato gerador *ocorre efetivamente*, mas vem desnaturado, em sua exteriorização formal, pelo artifício utilizado, de maneira que não é tipologicamente reconhecido, em sua aparência, como o pressuposto da incidência”.
- Com relação à **eficácia dos meios**: na simulação “há em geral incompatibilidade entre a forma e o conteúdo, de sorte que o *nomen juris* pretende moldar e identificar uma realidade factual cujas características essenciais discrepam radicalmente daquelas que devem ser próprias do negócio ou categoria legal que foi empregada”.
- No tocante aos **resultados**, “na simulação os efeitos reais são diversos daqueles ostensivamente indicados, os quais, a propósito, não haveria necessidade de redundantemente assinalar, visto como seriam as consequências naturais do negócio jurídico, mas que não se produzem, por isto que vem ele viciado pela simulação”.¹⁶¹

Sampaio Dória foi certo ao afirmar que, na simulação, “há em geral incompatibilidade entre a forma e o conteúdo, de sorte que o *nomen juris* pretende moldar e identificar uma realidade factual cujas características essenciais discrepam radicalmente daquelas que devem ser próprias do negócio ou categoria

(FOSSATI, Gustavo. *Planejamento Tributário e Interpretação Econômica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 94).

¹⁶⁰ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 64.

¹⁶¹ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 65-67.

legal que foi empregada”. Este é o coração da simulação: a divergência entre o que se formalizou e o que se realizou.

Dessa forma, o conceito de simulação que defendemos é reconhecido quando houver uma distorção intencional do perfil objetivo do ato ou negócio jurídico, criando-se uma representação formal de algo que não ocorre na realidade. O centro da discussão, portanto, está na artificialidade, na distorção da causa típica de um ato ou negócio jurídico. Ausente esse elemento, não há que se falar em simulação (ou em qualquer outro vício dos atos ou negócios jurídicos).

9.3. Planejamento Tributário e Consideração Econômica

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 é a defesa da “**consideração econômica**” no Direito Tributário, que, para ele, não se confunde 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.¹⁶²

Vê-se claramente que o autor não propõe a interpretação econômica analógica na aplicação do planejamento tributário,¹⁶³ 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

¹⁶² 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.

¹⁶³ 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.

todos estes ingredientes, e pela somatória deles vamos chegar à conclusão do que ‘é’ para fins de enquadramento no tipo legal”.¹⁶⁴

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 considerá-los na qualificação jurídica do fato. 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”.¹⁶⁵

9.4. O Controle do Planejamento Tributário tem Pouca Relação com a Legalidade

Como já pontuamos, não nos parece que o controle do planejamento tributário ilegítimo se dê no âmbito da interpretação da lei.¹⁶⁶ Ele é, majoritariamente, uma questão de fato. A interpretação do texto normativo permanece inalterada. O que se deve determinar é se os atos e negócios jurídicos formalizados pelo contribuinte correspondem aos efetivamente praticados. Não é por outra razão que, como reconhece Ricardo Lobo Torres, a consequência da desconsideração de um planejamento fiscal abusivo é a requalificação dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte.¹⁶⁷

Exatamente porque o controle do planejamento tributário não se dá no plano da interpretação ou da integração do texto normativo tributário, a desconsideração de atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, com sua subsequente requalificação, não tem qualquer relação com a figura da analogia e,

¹⁶⁴ 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” (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).

¹⁶⁵ 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.

¹⁶⁶ ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 37-44.

¹⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 22.

consequentemente, com a legalidade tributária. A requalificação de um ato ou negócio jurídico não redundará na aplicação da regra tributária existente à situação fática não incluída em sua hipótese de incidência. Muito pelo contrário, apenas reconhece, para além da forma jurídica adotada pelo contribuinte, a efetiva realização da hipótese de incidência.

10. Legalidade Tributária e as Mudanças na Tributação Internacional

10.1. Novas Regras de Preços de Transferência: Delegação, Indeterminação e a Relevância de Atos de Órgãos Internacionais

A Lei nº 14.596/23, resultado 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 desfrutem 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 têm íntima relação com a imagem do Brasil no comércio internacional.

Em 2017, o Brasil apresentou à OCDE um pedido de ingresso no 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 ter 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 significativo em relação ao padrão da OCDE.

A Lei nº 9.430, que introduziu as regras de controle de preços de transferência no Brasil, foi editada em 1996. Entendemos que, naquele momento, o Brasil não dispunha de infraestrutura para adotar um sistema de controle de preços de transferência muito sofisticado e aberto. Mesmo o regime simplificado que adotamos não foi incorporado à prática pelas autoridades fiscais por um bom tempo. Portanto, é 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. 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 desempenhou papel fundamental. Sem perder contato com os pontos de partida históricos da política fiscal internacional brasileira,¹⁶⁸ 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 a 2023. Durante todo esse período, a legislação não foi alterada para se adaptar à digitalização da economia. Pelo contrário, as regras brasileiras que regiam transações com intangíveis entre partes vinculadas remontavam às décadas de 1950 e 1960. A mudança parecia inevitável.

Nos dias 28 de fevereiro e 01 de março de 2018, iniciou-se o trabalho conjunto entre a Receita Federal do Brasil e a OCDE para a revisão das regras brasileiras sobre 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*”.¹⁶⁹ Junto com o relatório completo em inglês, apresentou-se um sumário com os principais destaques do estudo conjunto desenvolvido pelo Brasil e pela OCDE,

¹⁶⁸ Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. *Política Fiscal Internacional Brasileira*. 2 Tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023.

¹⁶⁹ 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.

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 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 matéria 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.¹⁷⁰

Esse relatório, portanto, apresentou uma radiografia detalhada do padrão brasileiro de controle de preços de transferência, em comparação com os padrões da OCDE, sendo o ponto de partida para uma nova etapa de trabalho, na qual se

¹⁷⁰ OECD; Receita Federal do Brasil. *Preços de Transferência no Brasil Convergência para o Padrão OCDE*. Brasília: Receita Federal, 2019. p. 3.

iniciará a elaboração das novas regras. Os principais problemas apontados pelo relatório foram os seguintes:

1. um número grande de lacunas e divergências levava a casos de dupla tributação;
2. um número grande de lacunas criava riscos de BEPS, levando a uma perda de receita tributária;
3. o sistema favorecia algumas categorias de contribuintes em detrimento de outras e oferecia 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 era 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 de orientações muito limitadas para questões relacionadas a transações específicas.¹⁷¹

O resultado dos trabalhos desenvolvidos pela Receita Federal e pela OCDE foi materializado na Medida Provisória nº 1.152/2022, que trouxe nova disciplina à “legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas 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.

10.1.1. Novas Regras de Preços de Transferência e Legalidade Tributária

Como vimos, é 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:

¹⁷¹ 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.

- a exigência de densidade normativa e fechamento conceitual que limitaria a capacidade de conformação do intérprete e se materializaria no chamado “princípio da tipicidade”;
- a vedação da delegação de competências legislativas em matéria tributária do Poder Legislativo para o Poder Executivo; e
- a vedação da consideração econômica dos fatos realizados pelos contribuintes, em contraposição às formas jurídicas de Direito Privado adotadas pelas partes.

Em linha com as considerações apresentadas nas seções anteriores, sustentamos que a delegação legislativa não encontra vedação em matéria tributária, desde que as condições de exercício da competência delegada estejam previstas em lei. De outra parte, há muitos anos defendemos que o princípio da tipicidade, como exigência de fechamento conceitual, simplesmente não existe.¹⁷² Por fim, acredito que os limites à economia tributária se encontram, de fato, na consideração econômica dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, e não na premissa de fechamento conceitual do texto normativo.

Nosso propósito nesta seção, contudo, não é rever nossas posições sobre o princípio da legalidade, mas examinar como a posição da doutrina brasileira foi posta em xeque pela Lei nº 14.596/2023, que veiculou as novas regras sobre os preços de transferência.

A Lei nº 13.596/2023 incorporou uma legalidade de padrões e *standards*, não se baseando em conceitos pretensamente determinados. Por exemplo, ela é povoada por conceitos indeterminados e expressões abertas que não se assemelham nem um pouco aos conceitos fechados, exatos, rígidos e precisos. Veja-se, nesse sentido, o disposto no artigo 8º:

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)

¹⁷² 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.

Note-se que, no delineamento da transação controlada previsto na própria Lei nº 13.596/2023 e na Instrução Normativa nº 2.161/2023 que a regulamentou, as expressões “comportando-se de maneira comercialmente racional”, “opções realisticamente disponíveis” e “agindo de maneira comercialmente racional” são indeterminadas, o que cria uma zona de penumbra que permite ao intérprete/aplicador uma certa liberdade de conformação.

Outro aspecto marcante dessa lei, relacionado à legalidade tributária, é o número de delegações legislativas conferidas à 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 delegadas à Receita Federal.

No caso 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 às autoridades fiscais a própria decisão de instituir o referido 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, entre muitos outros, o artigo 11, § 4º; o artigo 13, §§ 7º e 8º; o artigo 14; o § 5º do artigo 16; o artigo 18, § 2º.

Todas essas delegações legislativas têm como referência o artigo 2º da Lei nº 13.596/2023, que incorporou explicitamente 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 padrões que também encontra amparo em uma interpretação da legalidade tributária, sustentada

por Marco Aurélio Greco, que se distancia, como vimos, da teoria tributária tradicional.¹⁷³

Um dos aspectos que nos parecem mais marcantes da Lei nº 13.596/2023 é a incorporação inquestionável da consideração econômica das transações controladas, o que relega a um segundo plano absoluto sua formalização jurídica. Nesse sentido, vejamos, por exemplo, o artigo 7º da lei:

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 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**

¹⁷³ Defendemos a conexão entre a legalidade das novas regras de preços de transferência e a teoria de Marco Aurélio Greco em texto anterior, ao qual fazemos referência: ROCHA, Sergio André. Legalidade Tributária e as Novas Regras de Preços de Transferência: uma Consagração da Teoria de Marco Aurélio Greco. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*. Belo Horizonte: Editora Arraes, 2025. p. 591-607.

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 condutas das partes, estes últimos prevalecerão.

Segundo vemos, estamos diante da consagração legal do que há décadas Marco Aurélio Greco se referia como consideração econômica do fato gerador,¹⁷⁴ aplicada segundo as regras de preços de transferência ao delineamento da transação controlada. Os dispositivos acima transcritos nos auxiliam, inclusive, a compreender o que seria a “consideração econômica” na teoria de Greco.

10.1.2. Conclusão

A Lei nº 14.596/2023 representa um ponto de inflexão no debate sobre a legalidade tributária no Brasil. Ela incorporou diversos aspectos que, historicamente, a doutrina tributária brasileira majoritária considerou contrários ao princípio da legalidade – estrita – e ao dito princípio da tipicidade – cerrada. cremos que há muito tempo a realidade jogou por terra essas crenças na determinação conceitual e no enclausuramento da realidade em textos normativos. Contudo, a Lei nº 13.596/2023 veio pôr – mais uma vez – essas concepções em xeque.

Conforme demonstramos anteriormente, ao nos afastarmos da teoria clássica da legalidade tributária, identificamos um enorme alinhamento entre a Lei nº 13.596/2023 e a teoria de Marco Aurélio Greco. Como já vínhamos sustentando, esse alinhamento da nova legislação com as posições defendidas há mais de duas décadas por Greco indica não só que a Lei nº 13.596/2023 não extrapolou os limites da Constituição Tributária, como também que a teoria do autor alinha-se a orientações que se tornaram pontos de partida comuns na tributação internacional e serviram de porta de entrada para que tais posturas fossem incorporadas à legislação tributária brasileira.

10.2. Legalidade Tributária e o QDMTT

Na seção anterior, examinamos como a Lei nº 14.596/2023, que introduziu as novas regras de preços de transferência, desafiou a teoria tributária tradicional ao incorporar conceitos indeterminados, delegações legislativas amplas e a

¹⁷⁴ ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Greco*. 3 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2025. p. 68-69.

consideração econômica das transações controladas. Sustentamos que, embora a nova legislação tenha se distanciado significativamente do modelo de determinação conceitual e de fechamento normativo defendido pela doutrina tradicional, ela ainda encontrava amparo em uma compreensão da legalidade tributária baseada em padrões, na medida em que a lei fixou o *arm's length* como princípio central a partir do qual deveriam operar as delegações e as concretizações administrativas.

A Lei nº 15.079, de 27 de dezembro de 2024, que instituiu o Adicional da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) a fim de adaptar a legislação brasileira às Regras GloBE do Pilar 2 da OCDE, coloca desafios à legalidade tributária que nos parecem de natureza distinta e, em certos aspectos, mais graves do que os suscitados pela legislação de preços de transferência. Dois pontos merecem atenção especial: a relação entre a legalidade tributária e a utilização de documentos produzidos por organizações internacionais como referência normativa, e a extensão das delegações conferidas à Secretaria da Receita Federal do Brasil, que, a nosso ver, não atendem integralmente aos requisitos que desenvolvemos ao longo deste trabalho.

10.2.1. A Legalidade Tributária e os Documentos de Referência da OCDE

Vale observar, desde logo, que o artigo 2º da Lei nº 15.079/2024 é bastante transparente quanto à origem do tributo que institui. O Adicional da CSLL não decorre de categorias próprias do Direito brasileiro, mas de um compromisso de alinhamento às Regras GloBE da OCDE/G20. O referencial é externo, não interno. A lei não define o que tributar com base em conceitos construídos pelo ordenamento nacional; ela adapta o ordenamento nacional a um modelo concebido fora dele. Isso, por si só, já coloca a legalidade tributária em terreno pouco explorado.

Essa lógica de adaptação se manifesta com toda a força no § 1º do artigo 3º, que determina que o ato regulamentador da Receita Federal “deverá ser elaborado e periodicamente atualizado para que esteja em consonância com os documentos de referência aprovados pelo Quadro Inclusivo da OCDE”, e que suas disposições “deverão ser estabelecidas de modo a preencherem os requisitos para qualificação do Adicional da CSLL como um *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax* (QDMTT)”. O § 2º, por sua vez, define esses documentos de referência: o Modelo de Regras (Model GloBE Rules), o Comentário (*Commentary to the GloBE Rules*), as Orientações Administrativas (*Agreed Administrative Guidances*) e “as demais regras, orientações e procedimentos, e atualizações posteriores, aprovados pelo Quadro Inclusivo da OCDE para a implementação coordenada da tributação mínima efetiva”.

A questão que isso suscita não é menor. A lei não apenas se inspira em documentos produzidos por uma organização internacional, mas também vincula a regulamentação infralegal a esses documentos, inclusive às suas versões futuras. Dito de outro modo, o Congresso Nacional aprovou uma lei cujo conteúdo normativo efetivo será, em boa medida, preenchido por documentos que ainda não existiam no momento da aprovação e que serão produzidos sem qualquer participação do processo legislativo brasileiro.

Esses documentos não são tratados internacionais. Não passaram pelo processo de internalização que a Constituição exige – aprovação pelo Congresso e ratificação pelo Presidente da República. São instrumentos de *soft law*, produzidos no âmbito do Quadro Inclusivo da OCDE, do qual o Brasil participa, mas cujas decisões são tomadas coletivamente e escapam ao controle individual de qualquer Estado.

Nos capítulos anteriores, sustentamos que a delegação legislativa é legítima desde que a lei estabeleça padrões e limites para o exercício da competência delegada. Esse é o requisito que permite o controle da atividade normativa do Poder Executivo. No caso da Lei nº 15.079/2024, o problema é que os padrões não são fixados pela lei; são remetidos a documentos externos cuja evolução foge ao controle do legislador brasileiro. A Receita Federal não exerce, propriamente, discricionariedade técnica dentro de limites legais. Ela transpõe para o ordenamento brasileiro o que o Quadro Inclusivo da OCDE estabelece.

É verdade que o § 5º do artigo 3º procurou oferecer alguma proteção ao contribuinte, estabelecendo que atualizações que resultem em aumento de carga tributária só se aplicam ao ano fiscal subsequente à publicação ou noventa dias após, o que for posterior. A regra demonstra que o próprio legislador reconheceu que atualizações nos documentos da OCDE podem majorar o tributo. Contudo, essa salvaguarda é apenas temporal. Ela protege contra a surpresa, não contra a ausência de deliberação parlamentar quanto ao conteúdo da norma.

Não desconhecemos o contexto que levou a essa solução. A lógica do QDMTT é defensiva: ao instituir uma tributação mínima doméstica alinhada às Regras GloBE, o Brasil busca assegurar que o espaço entre a alíquota efetiva e o patamar de 15% seja preenchido pela jurisdição brasileira, e não por outros países por meio de IIR ou UTPR. Esse objetivo exige que o Adicional da CSLL seja reconhecido internacionalmente como QDMTT qualificado, o que pressupõe conformidade com as regras do Quadro Inclusivo. Há, portanto, uma pressão sistêmica real pela aderência aos documentos de referência. Se o Brasil se afastar deles, perde o direito prioritário de tributar.

Essa pressão explica a opção do legislador, mas não resolve o problema jurídico. A necessidade prática de conformidade internacional, por si só, não transforma uma delegação sem padrões inteligíveis em delegação legítima. O que temos, na verdade, é uma situação em que a legalidade tributária é tensionada por uma exigência de coordenação internacional que nosso instrumental teórico não está preparado para enfrentar. E foi exatamente aqui que a ausência de uma teoria da delegação legislativa em matéria tributária cobrou o seu preço: sem critérios claros para distinguir delegações legítimas de ilegítimas, o legislador não dispunha de balizas para construir uma solução que conciliasse a conformidade internacional com as exigências constitucionais.

10.2.2. As Delegações do Artigo 3º da Lei nº 15.079/2024

A tensão com a legalidade tributária não se esgota na questão dos documentos internacionais de referência. Ela se agrava quando examinamos a extensão das delegações conferidas à Secretaria da Receita Federal do Brasil pelo artigo 3º da Lei nº 15.079/2024.

O *caput* do artigo 3º delegou à Receita Federal a regulamentação de diversos aspectos da aplicação do Adicional de CSLL, razão pela qual vale examinar o conteúdo dessas delegações à luz dos requisitos que desenvolvemos no capítulo 5.

Pelo inciso II, a Receita Federal recebeu competência para estabelecer “as definições dos termos explicitamente adotados e não definidos nesta Lei, as atualizações dos termos definidos nesta Lei estabelecidas em novos documentos de referência e outras definições de termos necessárias à aplicação do disposto nesta Lei e nos documentos de referência”. A delegação abrange, portanto, a própria criação dos conceitos que compõem a norma tributária e não apenas a concretização de conceitos cujos contornos fundamentais já estejam na lei.

No inciso III, o que se delega é a definição dos “ajustes a serem realizados na determinação do lucro ou prejuízo GloBE e dos tributos abrangidos ajustados previstos nesta Lei”. Os ajustes ao lucro GloBE são elementos centrais do mecanismo de tributação mínima, pois determinam a base de cálculo da alíquota efetiva. Trata-se, portanto, de delegação que alcança aspecto diretamente relacionado à base de cálculo do tributo.

Já o inciso IV confere à Receita Federal competência para disciplinar “as opções que poderão ser realizadas pelas entidades constituintes e pelos grupos de empresas multinacionais”. As opções são mecanismos que permitem aos contribuintes escolher dentre regimes alternativos de cálculo, e sua disponibilidade ou indisponibilidade pode ter impacto significativo no montante do tributo devido.

A delegação alcança, assim, a conformação do próprio regime jurídico aplicável ao contribuinte.

A matéria do inciso VI é o “cálculo e as parcelas que compõem o valor da exclusão do lucro baseada na substância”, que permite deduzir da base de cálculo do Adicional de CSLL parcelas correspondentes à folha de pagamento e aos ativos tangíveis. A definição dos componentes dessa exclusão e de sua metodologia de cálculo também afeta diretamente o montante do tributo.

Por fim, o inciso XI delega a disciplina das regras simplificadoras (*safe harbours*), que determinam as hipóteses em que o contribuinte estará dispensado de realizar o cálculo completo do Adicional, e o inciso XIII delega a “definição das entidades excluídas”, isto é, a delimitação do próprio âmbito subjetivo de incidência da norma tributária.

À primeira vista, essas delegações não atenderiam aos requisitos que apresentamos no capítulo 5. Sustentamos, ali, que a legitimidade da delegação legislativa depende de que a lei estabeleça os padrões e os limites para o exercício da competência delegada, de modo a permitir o controle da atividade normativa do ente delegatário. No caso da Lei nº 15.079/2024, ela não estabelece, por si só, critérios que permitam aferir se o regulamento se manteve dentro dos limites da competência delegada. Não há, nos incisos do artigo 3º, parâmetros materiais que orientem a Receita Federal na definição dos conceitos, dos ajustes ou das exclusões que lhe foram confiados.

Contudo, essa conclusão pode ser precipitada. Antes de firmar esse juízo, é necessário examinar se a remissão aos documentos de referência da OCDE – presente nos §§ 1º e 2º do artigo 3º – não funcionaria, ela mesma, como o padrão inteligível que a teoria da delegação legislativa exige.

Com efeito, ao determinar que o regulamento esteja “em consonância com os documentos de referência aprovados pelo Quadro Inclusivo da OCDE”, a lei teria fixado, sim, um critério para o exercício da competência delegada – e um critério bastante preciso, uma vez que os documentos de referência são identificáveis, públicos e tecnicamente detalhados. O parâmetro de controle existiria: caberia ao Judiciário verificar se a regulamentação editada pela Receita Federal é compatível com as Regras GloBE, os Comentários e as Orientações Administrativas. Uma instrução normativa que se afastasse desses documentos seria, por esse raciocínio, ilegal, não por violar um conceito fechado do direito brasileiro, mas por descumprir o padrão estabelecido pela própria lei delegante.

Essa leitura tem a virtude de oferecer um mecanismo de controle operacional. Se o padrão da delegação são as Regras GloBE, tanto o contribuinte quanto o

Judiciário dispõem de um referencial concreto para aferir a legalidade do regulamento. A Receita Federal não estaria livre para regulamentar como bem entendesse; estaria vinculada a um corpo normativo determinado, cuja observância pode ser objetivamente verificada.

Contudo, essa construção não elimina a tensão com a legalidade tributária. Ela a desloca. O problema deixa de ser a ausência de padrões e passa a ser a natureza dos padrões adotados. Quando sustentamos, no capítulo 5, que a lei deve fixar os critérios para o exercício da competência delegada, pressupusemos que esses critérios seriam estabelecidos pelo próprio legislador nacional, no exercício de sua função democrática. A Lei nº 15.079/2024 faz algo diverso: ela não cria os padrões, mas os importa de uma fonte normativa externa, produzida fora do parlamento e sujeita a alterações que independem da vontade do legislador brasileiro.

Há, portanto, uma diferença qualitativa entre fixar, na lei, o padrão *arm's length* como critério de controle das operações de preços de transferência – como fez a Lei nº 14.596/2023 – e remeter o padrão da delegação a um corpo normativo externo e mutável, como fazem os §§ 1º e 2º do artigo 3º da Lei nº 15.079/2024. No primeiro caso, o legislador brasileiro escolheu o padrão, incorporou-o ao ordenamento jurídico e respondeu perante os contribuintes e o Judiciário por essa escolha. No segundo caso, o legislador delegou a própria definição do padrão a um fórum internacional, comprometendo-se, de antemão, com o resultado de deliberações futuras sobre as quais não tem controle individual.

Estamos, em última análise, diante de uma modalidade nova de delegação legislativa, que a teoria tributária brasileira ainda não teve tempo de processar. Uma delegação em que o padrão existe – e é, repita-se, tecnicamente robusto –, mas cuja autoria e controle escapam ao processo democrático nacional. Reconhecer que os documentos de referência da OCDE servem de padrão para a delegação constitui o primeiro passo para construir um mecanismo de controle.

10.2.3. Conclusão

As duas experiências legislativas examinadas neste capítulo revelam, cada uma a seu modo, que a tributação internacional se tornou um relevante vetor de transformação da legalidade tributária no Brasil.

No caso dos preços de transferência, vimos que a Lei nº 14.596/2023 incorporou ao ordenamento jurídico uma legalidade de padrões, fundamentada no princípio *arm's length*, que se distancia radicalmente do modelo de fechamento conceitual defendido pela doutrina tradicional. A lei é povoada por conceitos indeterminados, delega à Receita Federal competências normativas amplas e consagra a consideração econômica das transações controladas.

Já em relação ao QDMTT, a tensão com a legalidade é de outra natureza. A Lei nº 15.079/2024 não apenas adota conceitos indeterminados e confere delegações amplas, mas também dá um passo além ao vincular o conteúdo da regulamentação infralegal a documentos produzidos por uma organização internacional, sujeitos a atualizações que independem do processo legislativo brasileiro. O referencial normativo do tributo é externo, não interno, e a cadeia de delegação estabelecida não encontra precedente na experiência tributária nacional.

Como vimos, é possível argumentar que essa estrutura normativa não está desprovida de padrões. Os documentos de referência da OCDE são identificáveis, públicos e tecnicamente detalhados, e a sua observância pode ser objetivamente controlada pelo Judiciário. Nesse sentido, eles atuam como o critério inteligível que a teoria da delegação legislativa exige. Contudo, reconhecemos que se trata de padrões cuja origem e evolução escapam ao controle do parlamento brasileiro, o que desloca o problema da legalidade para um terreno que a doutrina ainda não explorou com profundidade suficiente.

O que une as duas experiências é uma constatação que transcende cada uma delas individualmente: a internacionalização da tributação está, na prática, redefinindo os contornos da legalidade tributária. As regras de preços de transferência e o QDMTT não nasceram de debates exclusivamente nacionais sobre o que tributar e como tributar. Decorreram de processos de coordenação internacional de que o Brasil participa, mas cujos resultados são, em boa medida, condicionados por compromissos assumidos em fóruns multilaterais.

Essa realidade impõe à doutrina tributária brasileira o desafio de repensar a legalidade em um contexto em que a soberania legislativa do Estado, embora preservada formalmente, é exercida sob pressões sistêmicas que, de fato, limitam as escolhas disponíveis ao legislador.

Mais uma vez, a falta de uma teoria da delegação legislativa em matéria tributária cobra o seu preço. Se tivéssemos desenvolvido, ao longo das últimas décadas, critérios claros para distinguir delegações legítimas de ilegítimas, tanto a Lei nº 14.596/2023 quanto a Lei nº 15.079/2024 poderiam ter sido construídas com maior atenção aos requisitos constitucionais, sem que isso comprometesse os objetivos de conformidade internacional que as motivaram.

O caminho, a nosso ver, não é negar a legitimidade dessas experiências legislativas nem ignorar as tensões que elas suscitam. É construir, a partir delas, os instrumentos teóricos e institucionais que assegurem transparência, controle e participação democrática no processo de incorporação de padrões internacionais à legislação tributária brasileira. Esse é, talvez, o maior desafio que a legalidade tributária enfrentará nas próximas décadas.

11. Legalidade Tributária e a Contabilidade Segundo o Padrão IFRS

11.1. Introdução

No dia 28 de dezembro de 2007, foi publicada a Lei nº 11.638 (Lei 11.638), que deu início ao processo de convergência do padrão contábil brasileiro com os *International Financial Reporting Standards (IFRS)*.

Desde a introdução dos *IFRS* como padrão contábil brasileiro, iniciou-se uma intensa discussão sobre a neutralidade, para fins fiscais, da “nova contabilidade”. Por **neutralidade fiscal dos *IFRS***, deve-se entender a obrigatoriedade de ajustes na base de cálculo dos tributos, a fim de afastar os efeitos de registros contábeis realizados com base em orientações, recomendações e determinações desse padrão, materializados em atos expedidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Neste capítulo analisaremos a evolução da disciplina legislativa da neutralidade fiscal dos *IFRS*, desde a Lei 11.638 até a edição da Lei nº 12.973/2014 (Lei 12.973), apresentando um panorama atual da matéria. Esse tema traz uma relação particular entre contabilidade e legalidade tributária; afinal, a questão central aqui é saber quais alterações na contabilidade podem modificar a tributação sem previsão legal.

11.1.1. Sobre a Base de Cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS, da COFINS, do IPI, do ICMS e do ISS

Com a mudança radical na contabilidade, representada pela adoção dos *IFRS*, imediatamente surgiu a preocupação com seus efeitos na tributação. Esta focou principalmente, ao menos no início, no Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), já que, em ambos os casos, o ponto de partida para a determinação das respectivas bases de cálculo é o lucro contábil da empresa.

De fato, segundo o artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, “lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária”. A seu turno, de acordo com o artigo 2º da Lei nº 7.689/88, que instituiu a CSLL, “a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda”.

É claramente perceptível que, considerando a legislação do IRPJ e da CSLL, há vinculação entre a contabilidade e a apuração desses tributos. Alterações contábeis que modifiquem significativamente o lucro líquido, sem qualquer regra de ajuste

– adição ou exclusão –, teriam efeito imediato sobre a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Porém, a preocupação não se limita a esses dois tributos.

Com efeito, a Contribuição para o PIS e a COFINS – assim como a CPRB – são tributos que incidem sobre a receita, o que também pode gerar confusão e dúvidas quanto à relação entre os *IFRS* e o cálculo desses tributos. Essas dúvidas se acentuaram após a entrada em vigor do Pronunciamento Técnico CPC nº 47 (CPC 47), que trata da Receita de Contrato com Cliente.

Embora não se possa desprezar a importância da contabilidade na apuração da Contribuição para o PIS e da COFINS, há que reconhecer que a situação, nesse caso, é incomparável à **que se encontra na legislação do IRPJ e da CSLL**.

Ao contrário do que estabelecem o Decreto-Lei nº 1.598/77 e a Lei nº 7.689/88, o cálculo do PIS e da COFINS **não tem relação direta com a contabilidade**.

Logo de início, deve-se recordar que “receita”, como aspecto quantitativo da regra de incidência dessas contribuições, **é conceito previsto na Constituição Federal**, em seu artigo 195, I, “b”. Naturalmente, se estamos diante de um termo utilizado pela Constituição, o seu conceito não pode ser meramente contábil. Portanto, há, inegavelmente, um conceito jurídico – e constitucional – de receita.

Conforme estabelece o artigo 2º da Lei nº 9.718/1998, “as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei”. A seu turno, o artigo 3º da mesma lei prevê que “o faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977”.¹⁷⁵

Com base na Lei nº 9.718/1998 foi proferida a decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 346.084,¹⁷⁶ em que a Corte firmou o entendimento a respeito da interpretação desses dispositivos e estabeleceu a existência de um **conceito constitucional de receita**.

¹⁷⁵ “Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.”

¹⁷⁶ Publicação no Diário da Justiça em 01 de setembro de 2006.

A redação das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 é ainda mais clara, prevendo a independência entre a contabilidade e a determinação da receita, base de cálculo do PIS e da COFINS. Em textual:

Lei nº 10.637/2002

Art. 1º. A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, **independentemente de sua denominação ou classificação contábil.** (Destaque nosso)

Lei nº 10.833/2003

Art. 1º. A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, **independentemente de sua denominação ou classificação contábil.** (Destaque nosso)

Esses dispositivos deixam ainda mais explícito o que afirmamos acima. Receita, como aspecto quantitativo do PIS e da COFINS, é um conceito jurídico e não contábil. Não é outra a posição do Supremo Tribunal Federal, como foi decidido no Recurso Extraordinário nº 606.107, de cuja ementa foi extraído o seguinte trecho:

[...] O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. **Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação.** A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. [...].¹⁷⁷ (Destaque nosso)

Se a Contribuição para o PIS e a COFINS não têm como ponto de partida um conceito estritamente contábil de receita, a desvinculação entre base de cálculo e contabilidade torna-se ainda mais clara ao se analisarem as legislações do IPI, do ISS e do ICMS.

¹⁷⁷ Publicação no Diário da Justiça em 25 de novembro de 2013.

O artigo 47 do Código Tributário Nacional estabelece a base de cálculo do IPI, nos seguintes termos:

Art. 47. A **base de cálculo do imposto** é:

I - no caso do inciso I do artigo anterior, **o preço normal**, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante:

- a) do imposto sobre a importação;
- b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;
- c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;

II - no caso do inciso II do artigo anterior:

- a) o **valor da operação** de que decorrer a saída da mercadoria;
- b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, **o preço corrente da mercadoria**, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;

III - no caso do inciso III do artigo anterior, o **preço da arrematação**.
(Destaques nossos)

Segundo o artigo 7º da Lei Complementar nº 116/2003, que regulamenta o ISS, “a base de cálculo do imposto é o **preço do serviço**”. Note-se que não há uma vinculação direta entre a base de cálculo do imposto municipal e o conceito contábil de receita. A base de cálculo do ISS é o preço do contrato de prestação de serviços.

Encontramos situação semelhante no artigo 13 da Lei Complementar nº 87/1996, que dispõe o seguinte:

Art. 13. A **base de cálculo do imposto** é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, **o valor da operação**;

II – na hipótese do inciso II do art. 12, **o valor da operação**, compreendendo mercadoria e serviço;

III – na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, **o preço do serviço**; [...].

A análise da Lei Complementar nº 87/1996, que disciplina nacionalmente o ICMS, evidencia que, também neste caso, o cálculo do tributo não tem como ponto de partida um conceito contábil.

É perceptível que as bases de cálculo do IPI, do ICMS e do ISS não estão atreladas a conceitos contábeis. Certamente, alterações contábeis na contabilização de operações de venda de mercadorias e de prestação de serviços podem gerar dúvidas e controvérsias sobre o cálculo desses tributos – como estamos vendo com o CPC 47. Contudo, isso não significa que haja vinculação entre a receita contábil e o cálculo do IPI, do ICMS e do ISS.

A mesma conclusão se impõe quanto ao IBS e à CBS, previstos pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e regulamentados pela Lei Complementar nº 214/2025. O artigo 12 dessa lei complementar é direto ao estabelecer que “a base de cálculo do IBS e da CBS é o valor da operação, salvo disposição em contrário prevista nesta Lei Complementar”. O § 1º do mesmo artigo esclarece que o valor da operação compreende o valor integral cobrado pelo fornecedor a qualquer título, incluindo acréscimos, seguros, tributos incidentes sobre a operação e demais importâncias cobradas ou recebidas como parte do valor da operação.¹⁷⁸

Estamos, portanto, diante da mesma lógica que já conhecíamos no ICMS e no ISS: a base de cálculo é o valor da operação, conceito jurídico que não se confunde com a receita contábil. A circunstância de que o artigo 149-B da Constituição Federal, incluído pela EC nº 132/2023, determina que o IBS e a CBS observarão as mesmas regras quanto a fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos reforça a autonomia desses conceitos em relação à contabilidade. Assim, como ocorre com o IPI, o ICMS e o ISS, eventuais alterações no padrão contábil não deveriam, por si sós, afetar a determinação da base de cálculo do IBS e da CBS.

Em resumo, é possível concluir que, embora não se possa negar a interseção entre contabilidade e tributação, **ela não se dá de forma uniforme**. Ela certamente é mais acentuada nos tributos incidentes sobre a renda e o lucro (IRPJ e CSLL), mais branda nos tributos incidentes sobre a receita (PIS, COFINS e CPRB) e apenas residual nos tributos incidentes sobre a circulação de bens e serviços (IPI, ICMS, ISS, IBS e CBS), que têm como elementos definidores de suas bases de cálculo conceitos essencialmente jurídicos.

Considerando os propósitos deste estudo, demonstramos, nesta seção, que a pauta da incidência dos tributos é a previsão legal, nos contornos da linguagem jurídica empregada. A contabilidade, por mais relevante que seja como apoio à identificação e quantificação dos fatos jurídicos tributáveis, não pode determinar a incidência tributária, sob pena de violação da legalidade.

¹⁷⁸ Sobre a relação entre contabilidade e o IBS e a CBS, ver: FERNANDES, Edison Carlos. *Direito e Contabilidade na Reforma Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2026.

11.1.2. O Sistema de Adições e Exclusões do IRPJ e da CSLL e a Neutralidade dos IFRS

Como comentamos, o ponto de partida para o cálculo do IRPJ e da CSLL é o lucro líquido contábil. Porém, a contabilidade é apenas o ponto de partida. A base de cálculo desses tributos é determinada somente após a exclusão do lucro líquido das receitas não tributáveis e a adição ao lucro líquido das despesas não dedutíveis.

Note-se, portanto, que foi adotado um sistema de adições e exclusões para transformar o lucro líquido contábil em lucro tributável. Cabe, então, perguntar: tal sistema é aleatório e arbitrário ou necessário e atrelado à materialidade do IRPJ e da CSLL? Ao que nos parece, o sistema de adições e exclusões integra a adequação do lucro líquido às materialidades tributáveis do IRPJ e da CSLL.

Dessa forma, as adições decorrem de despesas contábeis que não correspondem a fatos-decrécimo de patrimônio para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, enquanto as exclusões referem-se a receitas contábeis que não representam fatos-acrécimo de patrimônio para o cálculo dos mesmos tributos. Portanto, o sistema de adições e exclusões deve ser visto como um instrumento para a individualização da incidência do IRPJ e da CSLL, em conformidade com o disposto no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal.

Talvez não haja uma construção teórica sobre a base de cálculo da CSLL comparável à profundidade dos debates sobre o conceito de renda, mas a forma como a legislação disciplina aquela contribuição deixa poucas dúvidas de que ela tenha a mesma estrutura de cálculo.

Note-se, no que acabamos de expor, que a neutralidade tributária não é um favor nem uma medida de praticabilidade. Do contrário, ela é exigência de fundo constitucional para a cobrança do IRPJ e da CSLL, de modo a garantir que os fatos-acrécimo e fatos-decrécimo considerados em sua apuração estejam em linha com a materialidade desses tributos. Assim, estamos diante de uma consequência direta da aplicação da legalidade tributária e do princípio da capacidade contributiva.

Diante da necessidade de se resguardar a incidência do IRPJ e da CSLL sobre manifestações de capacidade econômica disponível e realizada, e diante da impossibilidade de ajustar a legislação desses tributos logo após o início da transição para os *IFRS*, um regime de neutralidade tornou-se obrigatório.

Com efeito, em sua missão de apresentar uma visão do futuro de uma empresa, a contabilidade, segundo o padrão *IFRS*, muitas vezes requalifica fatos jurídicos à luz do princípio da essência sobre a forma, ou mensura suas consequências, considerando seu valor justo ou o valor presente de eventos futuros.

Esses são os principais pontos de conflito entre a contabilidade e a tributação. A possibilidade de a contabilidade requalificar um fato e considerá-lo na composição do lucro líquido da empresa, quando esse fato não representa manifestação de capacidade econômica consumada e, assim sendo, não materializa o fato tributável previsto em lei; ou a possibilidade de a contabilidade avaliar determinado ativo ou passivo com base em uma expectativa do que ele possa valer, sendo essa avaliação apenas uma expectativa e não renda realizada, em outra afronta à legalidade tributária.

Portanto, há um limite intrínseco à aplicação da contabilidade segundo os IFRS como base para a tributação. Requalificações somente podem ser consideradas tributáveis caso estejam alinhadas às premissas constitucionais dos tributos e à hipótese de incidência legal, enquanto avaliações de ativos e passivos só podem compor a base de cálculo dos tributos caso configurem manifestações definitivas de capacidade contributiva.¹⁷⁹

Como mencionamos, a base de cálculo do PIS e da COFINS não tem a mesma relação com a contabilidade que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Contudo, os comentários acima se aplicam. Se há um conceito constitucional de receita, não é qualquer registro contábil que gera a obrigação de pagar essas contribuições.

11.1.3. Neutralidade dos IFRS e Legalidade Tributária

Como destacamos de forma mais detalhada em outro estudo,¹⁸⁰ uma das características da mudança contábil inaugurada com a edição da Lei 11.638 consiste em sua “deslegalização”, com a atribuição de competências importantes ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, responsável, na prática, pela introdução dos *IFRS* no Brasil.

Ora, uma vez que a contabilidade tem forte relação com a apuração de tributos sobre a renda e o lucro das empresas, e que esta pode ser alterada por atos editados pelo CPC, há a necessidade de compatibilização dessas modificações contábeis com o princípio da legalidade, de modo a evitar que ato do CPC venha a ter efeitos tributários. Vale a pena transcrevermos abaixo um trecho da conclusão alcançada no texto escrito em coautoria com Paulo Cezar Aragão:

¹⁷⁹ Sobre o tema, ver: LOPES, Roberto Salles. *Conceito de Renda para Fins Tributários e IFRS*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 313-360.

¹⁸⁰ ARAGÃO, Paulo Cezar; ROCHA, Sergio André. Alterações dos Padrões Contábeis Brasileiros: A Neutralidade Fiscal Transitória, “Deslegalização” da Contabilidade e o Princípio da Legalidade Tributária. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A Volume II: Inovações das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 506-508.

Embora o princípio da legalidade esteja passando por uma revisão importante por parte da doutrina tributária, na medida em que se verifica que as noções de legalidade estrita e tipicidade cerrada desenvolvidas anteriormente não se adaptam aos marcos teóricos atuais, não se coloca em dúvida que as regras tributárias devem ter como veículos introdutórios atos com força legislativa. Desta feita, a incidência fiscal não pode ficar à disposição das mudanças contábeis estabelecidas pelo CPC, sob pena de violação ao princípio da legalidade.

Considerando, como antes dito, que não é possível manter a contabilidade em vigor em dezembro de 2007 como base permanente para as incidências fiscais e, conseqüentemente, que deverá ser editada uma lei abordando o tratamento fiscal a ser aplicado aos efeitos decorrentes da mudança de padrões contábeis, é imprescindível a previsão em lei de uma regra de neutralidade definitiva, a qual assegurará aos contribuintes que quaisquer mudanças nas regras contábeis, decorrentes de atos do CPC e da CVM, não terão efeitos fiscais.¹⁸¹

A Lei 12.973, ao revogar o RTT, adotou um catálogo estatutário de previsões quanto ao tratamento fiscal do novo padrão contábil. Em seus artigos 2º a 75, essa lei mostra cinco diferentes maneiras de cuidar da relação entre a tributação e os *IFRS*, conforme descrevemos a seguir:

1º Grupo: Manutenção da neutralidade tributária. Em diversos casos, a solução adotada pela lei foi a manutenção da neutralidade tributária, anulando-se, para fins fiscais, os efeitos decorrentes da aplicação dos *IFRS*. Esse é o caso, por exemplo, do tratamento dispensado às avaliações a valor justo e ajustes a valor presente.

2º Grupo: Neutralidade para o futuro. Diante da relação entre o reconhecimento contábil de receitas e despesas, e o fato de que o lucro líquido contábil é a base para o cálculo do lucro real, tornou-se necessário prever que alterações futuras no padrão contábil não gerariam efeitos tributários.¹⁸² Daí a regra prevista no artigo 58 da Lei 12.973, segundo a qual “a modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria”.

3º Grupo: Incorporação das regras contábeis à legislação tributária. Também temos situações em que a contabilidade foi incorporada à legislação

¹⁸¹ ARAGÃO, Paulo Cezar; ROCHA, Sergio André, Alterações dos Padrões Contábeis Brasileiros: A Neutralidade Fiscal Transitória, “Deslegalização” da Contabilidade e o Princípio da Legalidade Tributária. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: Volume II*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 511.

¹⁸² Sobre o tema, ver: ARAGÃO, Paulo Cezar; ROCHA, Sergio André. Alteração dos Padrões Contábeis Brasileiros: A Neutralidade Fiscal Transitória, “Deslegalização” da Contabilidade e o Princípio da Legalidade Tributária. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: Volume II*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 496-512.

tributária. Foi o que ocorreu no caso das novas regras sobre o reconhecimento de mais ou menos-valias e ágio por rentabilidade futura. Nesse caso, a Lei 12.973 passou a prever regras que se aproximam bastante das previstas no Pronunciamento Técnico CPC nº 15-R1 – embora as regras fiscais e contábeis não sejam equivalentes.

4º Grupo: Dois balanços. Em um caso específico, a legislação estabeleceu como regra a obrigação da pessoa jurídica elaborar dois balanços. Essa obrigação está mais claramente prevista na Instrução Normativa 1.700/2017 do que na Lei 12.973. É o que ocorreu no caso das empresas que utilizam moeda funcional distinta do real para elaborar suas demonstrações financeiras.

5º Grupo. Omissões. Este grupo não cuida, de fato, de prescrições sobre os efeitos fiscais da “nova contabilidade”, mas sim das omissões da Lei. Com efeito, em diversas situações concretas, observamos que a Lei 12.973 não dispôs sobre o tratamento tributário de determinado ajuste de IFRS. Nesses casos, não há uma solução apriorística e o tratamento fiscal depende da natureza do ajuste contábil e de sua compatibilidade, ou incompatibilidade, com as premissas constitucionais de cada tributo.

Um primeiro aspecto importante da disciplina da Lei 12.973 é que **ela não estabelece uma regra geral de neutralidade**. Como mencionamos, a Lei traz uma espécie de “catálogo” de itens, com certa contabilização conforme os *IFRS* e os efeitos fiscais decorrentes. Assim, a Lei 12.973 dispõe sobre o tratamento fiscal das Avaliações a Valor Justo, dos Ajustes a Valor Presente, da Combinação de Negócios, do Teste de Recuperabilidade, do Pagamento com Base em Ações etc. Não há uma regra geral segundo a qual os efeitos dos *IFRS* serão necessariamente neutralizados para fins tributários.

O fato de não haver uma regra geral de neutralidade não pode ser interpretado como prevalência da contabilidade sobre a estrutura constitucional dos tributos.

Com efeito, a opção do legislador foi certamente perigosa. Por mais que se quisesse disciplinar situações específicas, o ideal teria sido a inclusão, na Lei, de uma regra geral de neutralidade – para o passado –, de forma a assegurar que eventuais omissões do “catálogo” não gerassem dúvidas nem conflitos potenciais.

Temos sido confrontados rotineiramente com a seguinte questão: Qual é o tratamento fiscal de lançamentos realizados com base nos *IFRS* que não tenham recebido tratamento explícito na Lei 12.973?

Uma primeira resposta a essa questão poderia ser esta: dado o modelo de integração entre tributação e *IFRS* adotado pela Lei 12.973, dever-se-ia presumir que a Lei teria considerado todos os efeitos do novo padrão contábil que exigiriam disciplina fiscal específica. Assim, em todos os casos não previstos, prevaleceria a

contabilidade, aplicando-se a legislação tributária à representação contábil dos fatos econômicos.

Essa resposta, que tem como premissa a **onisciência contábil do legislador**, simplesmente não pode prevalecer.

Com efeito, o IRPJ e a CSLL, assim como a Contribuição para o PIS e a COFINS, têm como premissa a incidência sobre manifestações de capacidade contributiva definitivas, consumadas no passado. Uma Avaliação a Valor Justo, por exemplo, feita para que o mercado tenha melhor conteúdo informativo sobre a capacidade futura de geração de caixa da entidade, não pode ser base de cálculo dos tributos em questão, independentemente de haver regra que preveja a não incidência.

Não se pode perder de vista que os *IFRS* são um padrão contábil, em larga medida, principiológico, em que há uma delegação de competência decisória concreta ao contador, que tem poder de julgamento para refletir os padrões nas situações cotidianas da entidade.

Contudo, a incidência das leis tributárias não pode flutuar conforme o entendimento deste ou daquele contador. Assim, há que se ter como ponto de partida o reconhecimento de que a contabilidade, segundo o padrão *IFRS*, pode levar ao reconhecimento de receitas e despesas que, pela lógica estrutural dos tributos, não devem compor as respectivas bases de cálculo. **Nesses casos, independentemente de haver ou não regra específica de neutralidade, os efeitos dos registros contábeis deverão ser anulados para fins fiscais, em observância à legalidade tributária.**

De outra parte, uma contabilização, sem ajuste específico na Lei 12.973 e que não distorça a estrutura de incidência dos tributos, pode ser observada sem objeções pelo contribuinte, inclusive para fins fiscais.

Portanto, percebe-se que a questão será sempre decidida de forma casuística. Não há uma resposta apriorística para a presente questão. Somente analisando os efeitos da contabilização, no caso concreto, será possível concluir pela observância ou neutralização, para fins fiscais, do lançamento contábil, mesmo que não haja regra específica nesse sentido.

Em resumo, a legalidade tributária deverá sempre prevalecer sobre a contabilidade. Nos casos em que houver contradição entre a contabilidade e a lei fiscal, esta deverá sempre prevalecer. Afinal, seus objetivos e destinatários não são os mesmos.

11.1.4. Neutralidade Fiscal, Subcontas e Legalidade Tributária

Dissemos acima que, em um primeiro grupo de situações, a Lei 12.973 manteve a neutralidade fiscal da nova contabilidade. Contudo, essa afirmação merece alguns esclarecimentos adicionais.

Tomemos como exemplo o caso da Avaliação a Valor Justo, cuja regra sobre os efeitos fiscais do ganho está prevista no artigo 13 da referida lei:

Art. 13. O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

§ 1º O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o *caput* será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.

§ 2º O ganho a que se refere o § 1º não será computado na determinação do lucro real caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja indedutível.

§ 3º Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta na forma prevista no *caput*, o ganho será tributado.

§ 4º Na hipótese de que trata o § 3º, o ganho não poderá acarretar redução de prejuízo fiscal do período, devendo, neste caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista lucro real antes do cômputo do referido ganho.

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica aos ganhos no reconhecimento inicial de ativos avaliados com base no valor justo decorrentes de doações recebidas de terceiros.

§ 6º No caso de operações de permuta que envolvam troca de ativo ou passivo de que trata o *caput*, o ganho decorrente da avaliação com base no valor justo poderá ser computado na determinação do lucro real na medida da realização do ativo ou passivo recebido na permuta, de acordo com as hipóteses previstas nos §§ 1º a 4º. (Destaque nosso)

Ao interpretarmos o *caput* deste dispositivo, chegamos à conclusão de que a não tributação do ganho decorrente da contabilização de uma Avaliação a Valor Justo está condicionada ao seu registro em subconta vinculada ao ativo ou ao passivo. Daí surge a questão: o que acontece se a empresa deixar de contabilizar a subconta, evidenciando o ganho?

A resposta, com base na literalidade da Lei 12.973, seria a tributação do ganho na ausência de subconta. Contudo, como apontamos anteriormente, **a tributação de determinados fatos econômicos deve estar alinhada às premissas constitucionais dos tributos**. No caso dos Ajustes a Valor Justo, sua não tributação decorre da natureza de meros registros contábeis, que não consumam fato-acrécimo decorrente de manifestação concreta e definitiva de capacidade contributiva.

Portanto, nossa posição é que a não tributação desses fatos contábeis, que não representam aquisição definitiva de um fato-acrécimo de patrimônio, não depende da contabilização da subconta. Existe uma razão ontológica para a não tributação, de modo que, mesmo na ausência de uma subconta, desde que seja demonstrável o valor do efeito da Avaliação a Valor Justo, a não tributação deve ser reconhecida. Nesse mesmo sentido, vejam-se as palavras de Elidie Bifano:

Ora, se a subconta em exame se presta, apenas, a retificar ou neutralizar o item patrimonial registrado de acordo com os preceitos dos IFRSs, não é razoável que não escriturada, ou indevidamente escriturada, possa gerar reflexos tributários.

É de notar que grande parte, ou a maioria desses ajustes, origina-se da aplicação de metodologias contábeis de avaliação de itens do ativo ou do passivo, metodologias essas baseadas em conceitos econômicos e não em princípios jurídicos; tais metodologias de avaliação não representam muitas vezes, sequer, riqueza econômica suscetível de reconhecimento para fins de tributação de lucros!¹⁸³

Logicamente, essa posição não significa que os contribuintes devam deixar de realizar os controles em subcontas quando previstos na legislação. Não obstante, entendemos que, caso seja possível demonstrar o efeito da Avaliação a Valor Justo, por exemplo, por meio de seu registro extemporâneo, diante de fiscalização, não deve constituir impedimento à sua não tributação.

Esse tema é interessante sob a perspectiva da legalidade, uma vez que gera antinomia entre as legalidades.

De um lado, a Lei 12.973 é bastante clara ao prever a necessidade da subconta. Logo, defensores de uma legalidade “estrita” não deveriam questionar a posição das autoridades fiscais quando exigissem o IRPJ e a CSLL, caso a subconta não fosse contabilizada pela pessoa jurídica. De outra parte, como defendemos neste

¹⁸³ BIFANO, Elidie Palma. Reflexões sobre Alguns Aspectos da Lei nº 12.973/2014. In: RODRIGUES, Daniele Souto; MARTINS, Natanael (Coords.). *Tributação Atual da Renda*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 87.

livro, a lei deve ser interpretada não só segundo o elemento gramatical, mas considerando também os elementos axiológico, teleológico e sistemático.

Ora, o objetivo da subconta é assegurar ao Fisco a capacidade de controle do montante cuja tributação foi diferida. Caso haja evidência robusta de tal valor, parece-nos que a finalidade da regra de não incidência terá sido atendida. De outra parte, vimos que, em termos axiológicos, há uma importante conexão entre a neutralidade dos *IFRS* e a aplicação do princípio da capacidade contributiva, razão pela qual a interpretação dos dispositivos da Lei 12.973 deve considerar esse aspecto. Por fim, há que se respeitar também a própria previsão legal que delimita a incidência do IRPJ e da CSLL, evitando que, por uma questão formal, tais tributos incidam sobre fatos econômicos não tributáveis.

Dessa forma, é possível defender ambas as posições em nome da legalidade tributária. Segundo vemos, a integridade das hipóteses de incidência do IRPJ e da CSLL é mais relevante do que a forma da subconta, devendo prevalecer.

12. Conclusão

Este livro propôs-se a examinar criticamente a legalidade tributária na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional. O ponto de partida foi o reconhecimento de que a teoria da legalidade desenvolvida nas décadas de 60, 70 e 80, ainda hoje influente na doutrina brasileira, foi construída em um contexto histórico e político específico – o de um Estado autoritário – e carrega as marcas dessa origem.

A desconfiança ante as autoridades públicas, compreensível naquele ambiente, levou à construção de uma legalidade que deificou a atividade legislativa, pretendeu encapsular a realidade em conceitos fechados e reduziu ao mínimo a função do intérprete e do aplicador do Direito. A redemocratização e a vigência de uma Constituição que protege a liberdade, mas também consagra a solidariedade, a justiça e a superação das desigualdades levam à revisão desses pressupostos.

Ao longo dos capítulos, um argumento central se impôs: a negação de fenômenos empiricamente verificáveis – a indeterminação, a delegação, a discricionariedade técnica, as normas em branco, a assessoriedade administrativa – impediu a construção dos instrumentos teóricos e institucionais necessários ao seu controle. A doutrina tradicional sobre a legalidade tributária, ao afirmar que tais fenômenos não existem ou não são legítimos, abdicou de discipliná-los.

O resultado é que eles se praticam – porque a realidade normativa os impõe – sem os limites e as balizas que deveriam acompanhá-los. Paradoxalmente, a teoria que pretendia oferecer o máximo de segurança jurídica ao contribuinte tornou-se um dos principais obstáculos à construção de uma segurança jurídica efetiva. Prometeu o inalcançável, sem pavimentar a estrada do possível.

Essa constatação se confirmou em cada um dos temas que examinamos. Na delegação legislativa, a vedação absoluta impediu o desenvolvimento de critérios para distinguir delegações legítimas de ilegítimas. Na indeterminação conceitual, a exigência de fechamento absoluto impediu a construção de mecanismos para controlar as externalidades negativas decorrentes de uma indeterminação que é, ao menos em parte, inevitável. Na discricionariedade, a negação de qualquer margem de apreciação técnica impediu a fixação de parâmetros para o seu exercício. Nas normas tributárias em branco, a recusa em reconhecer a sua existência impediu que se estabelecessem os limites da complementação administrativa. Na interpretação, a pretensão de univocidade impediu que se levasse a sério o papel das instituições que produzem as decisões tributárias. Em todos esses casos, a negação da realidade não a fez desaparecer; apenas a deixou sem controle.

Os capítulos dedicados à tributação internacional e à contabilidade segundo o padrão IFRS demonstraram que essa insuficiência teórica não é apenas acadêmica. A Lei nº 14.596/2023 e a Lei nº 15.079/2024 incorporaram ao ordenamento brasileiro formas de normatividade que a teoria tradicional não tem instrumentos para avaliar. Conceitos indeterminados, delegações amplas, remissão a documentos produzidos por organizações internacionais, vinculação a padrões externos em evolução permanente, tudo isso se tornou parte do Direito Tributário positivo brasileiro e continuará sendo, por força da internacionalização da tributação. Uma teoria que se limita a negar esses fenômenos é incapaz de orientar o legislador, o aplicador e o Judiciário no enfrentamento dos problemas concretos que suscitam.

O caminho que propomos é o inverso: reconhecer a realidade da legalidade tributária, com todas as suas complexidades, e, a partir desse reconhecimento, construir os mecanismos de controle adequados a cada situação. Defendemos uma legalidade sem adjetivos, que não seja estrita nem suficiente, fechada nem flexível, mas que, antes de tudo, seja uma garantia de processo. O que a legalidade pode e deve assegurar não é a univocidade do sentido normativo nem a certeza absoluta das consequências tributárias de cada conduta. É a existência de um procedimento legítimo de construção do sentido da norma, no qual o texto legal funciona como limite e ponto de partida, e a decisão é submetida a exigências de justificação, transparência e controle institucional. Nessa perspectiva, a qualidade das instituições que interpretam e aplicam a lei – juízes, tribunais administrativos, autoridades fiscais – passa a ser tão relevante para a segurança jurídica quanto a do próprio texto legal.

A legalidade tributária, compreendida nesses termos, não se enfraquece. Ela se fortalece porque deixa de ser uma ficção normativa e passa a ser um programa institucional realizável. Ao aceitar seus limites, ela se torna capaz de cumprir efetivamente a função de garantia que lhe cabe no Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. Valores e Princípios Jurídicos no Direito Tributário e Financeiro. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel (Coords.). *Princípios de Direito Público: Ênfase em Direito Financeiro e Tributário*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018.

ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS. *Dicionário Escolar da Língua Portuguesa*. 2 ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2018.

ALVIM, Leonardo. 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 (Orgs.). *Direito Financeiro e Tributário na Obra de Ricardo Lobo Torres*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020.

ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos de. *A Simulação no Direito Civil*. São Paulo: Malheiros, 2016.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Direito dos Serviços Públicos*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

ARAGÃO, Paulo Cezar; ROCHA, Sergio André. Alterações dos Padrões Contábeis Brasileiros: A Neutralidade Fiscal Transitória, “Deslegalização” da Contabilidade e o Princípio da Legalidade Tributária. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A Volume II: Inovações das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

ÁVILA, Humberto. *Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

_____. *Legalidade Tributária Material: Conteúdo, Critérios e Medida do Dever de Determinação*. São Paulo: Malheiros-JusPodivm, 2022.

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

_____. *Teoria da Indeterminação no Direito: Entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. São Paulo: Malheiros, 2022.

BARBER, Sotirios. *The Constitution and the Delegation of Congressional Power*. Chicago/London: The University of Chicago Press, 1975.

BARBOSA, Marcus Vinicius. Tributação Ambiental: Possibilidades e Limites. In: XAVIER, Bianca et. al. *Estado, Igualdade e Justiça: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lodi*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

BARRETO JÚNIOR; Jurandir Antonio Sá; GOMES, Michele dos Santos Gomes. O Impacto do Sistema Tributário Brasileiro para Perpetuação da Desigualdade Racial no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 53, 2023.

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

BIFANO, Elidie Palma. Reflexões sobre Alguns Aspectos da Lei nº 12.973/2014. In: RODRIGUES, Daniele Souto; MARTINS, Natanael (Coords.). *Tributação Atual da Renda*. São Paulo: Noeses, 2015.

BOMFIM, Gilson. *Incentivos Tributários: Conceituação. Limites e Controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BORGES, Lana. Mulheres e Acesso ao Mercado de Trabalho: A Tributação como Ferramenta de Minimização das Desigualdades de Gênero no Brasil. In: SANTOS, Herta Rani Teles; GUIMARÃES, Juliana Pita (Orgs.). *O Poder Feminino: Entre Recursos e Desafios*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021.

BORGES, Lana. *Tributação e Gênero: Políticas Públicas de Extrafiscalidade e Luta pela Igualdade*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2023.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 20 ed. São Paulo: SaraivaJur, 2025.

CALCINI, Fábio Pallaretti. *Princípio da Legalidade: Reserva Legal e Densidade Normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

CAMPOS, Carlos Alexandre. Desigualdade, Gênero e Supremos Acertos. In: XAVIER, Bianca et. al. *Estado, Igualdade e Justiça: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lodi*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. 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.

_____. *O regulamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1981.

_____. *Reflexões sobre a Obrigação Tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. *Forma e Substância no Direito Tributário: Legalidade, Capacidade Contributiva e Planejamento Fiscal*. São Paulo: Almedina, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *O Congresso e as Delegações Legislativas*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

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

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

_____. *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*. 3 ed. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2000.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 16 ed. Rio de Janeiro: SaraivaJur, 2026.

CYRINO, André. *Delegações Legislativas, Regulamentos e Administração Pública*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018.

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

_____. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

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

_____. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: RT, 1988.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

FALAVIGNO, Chiavelli Facenda. *A Deslegalização do Direito Penal: Leis Penais em Branco e Demais Formas de Assessoriedade Administrativa no Ordenamento Punitivo Brasileiro*. Florianópolis: Emais Academia, 2020.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FEITOSA, Maurine Morgan P.; ROCHA, Sergio André. PIS/COFINS sobre o etanol e o princípio da legalidade: uma análise à luz da ADI 5.277/DF. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 100, jul./ago. 2019.

FERNANDES, Edison Carlos. *Direito e Contabilidade na Reforma Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2026.

FERREIRA, Diogo Olm; SCHOUERI, Luís Eduardo; 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.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. Crise Epistêmica no Direito Tributário Contemporâneo: do Esgotamento do Formalismo Normativista aos Riscos do Solidarismo Fiscal. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, 2024.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. Equívocos do Sentido de “Ruptura Paradigmática”: a EC n. 132 Provocará Alguma Mudança na Moldura Epistêmica a Guiar o Intérprete do Direito Tributário Brasileiro? *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 59, 2025.

FOSSATI, Gustavo. *Constituição Tributária Comentada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

_____. *Planejamento Tributário e Interpretação Econômica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

GODOI, Marciano Seabra de. Legalidade Tributária: Duas Visões e suas Respectivas Consequências – Comentários aos Acórdãos do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n. 1.043.313 e na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.277. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de et. al. (Coords.). *Anais do VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual IBDT / AJUFE/AJUFESP / DEF-FD-USP*. São Paulo: IBDT, 2021.

_____. Planejamento Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016.

_____. Será mesmo o Tributo uma Restrição a Direitos Fundamentais? *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 50, 2022.

GOMES, Michele dos Santos Gomes; BARRETO JÚNIOR; Jurandir Antonio Sá. O Impacto do Sistema Tributário Brasileiro para Perpetuação da Desigualdade Racial no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 53, 2023.

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

GRECO, Marco Aurélio. Alíquota de IPI: Controlar o decreto de fixação e a ação administrativa de aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

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

_____. Planejamento Tributário e Abuso de Direito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

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

_____. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

_____. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

GUASTINI, Ricardo. *Das Fontes às Normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. *Teoria e Dogmatica delle Fonti*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1998.

KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Tradução Luis Villar Borda. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999.

KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. *Competência Regulamentar em Matéria Tributária*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2019.

KRALJEVIC, Maria Carolina Maldonado Mendonça. *Planejamento Tributário: o impacto do critério de desempate nas decisões do CARF*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2025.

LACERDA, Luísa; PENCAK, Nina. O Constitucionalismo Feminista e sua Influência no Supremo Tribunal Federal do Brasil. In: *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*. Berlin: Konrad Adenauer Stiftung, 2021.

LANNES, Daniel. *Legalidade Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

LEÃO, Martha. A Reforma Tributária do Consumo e a Inexistência de Ruptura Paradigmática. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 58, 2024.

_____. Um Debate sobre Forma e Conteúdo: os Limites do Debate Científico e a Questão Específica da Relação entre o Direito Tributário e os Direitos Fundamentais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 51, 2022.

LEÃO, Martha Toribio. *O Direito Fundamental de Economizar Tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018.

LOPES, Roberto Salles. *Conceito de Renda para Fins Tributários e IFRS*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

LUZ, Victor Lyra Guimarães; SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm. *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.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 41 ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. *Introdução ao Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

_____. *Os Princípios Jurídicos da Tributação da Constituição de 1988*. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. Princípio da legalidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da legalidade*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981,

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Textura Aberta da Linguagem e Limites ao Poder de Tributar*. São Paulo: JusPodium, 2025.

MacCORMICK, Neil. *Legal Reasoning and Legal Theory*. New York: Oxford University Press, 1994.

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

_____. *Teoria da Imposição Tributária*. 2 ed. São Paulo: LTr, 1998.

_____. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. (coord.). *Princípio da legalidade*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

MELO, Luciana Grassano et. al. (Orgs.). *Política Fiscal e Gênero*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 20 ed. São Paulo: SaraivaJur, 2025.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 41 ed. Barueri: Atlas, 2026.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Almedina: Coimbra, 1998.

NAGEL, Thomas; MURPHY, Liam. *O Mito da Propriedade*. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NASCIMENTO NETTO, Agostinho do. *Análise Econômica do Direito à Elisão Fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965.

OECD; Receita Federal do Brasil. *Preços de Transferência no Brasil Convergência para o Padrão OCDE*. Brasília: Receita Federal, 2019.

_____. *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.

OLIVEIRA, Daniela Olimpio de. *As Paredes da Estrutura: atravessamentos tributários*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

PAULSEN, Leandro. *Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PENCAK, Nina; LACERDA, Luísa. O Constitucionalismo Feminista e sua Influência no Supremo Tribunal Federal do Brasil. In: *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*. Berlin: Konrad Adenauer Stiftung, 2021.

PIERCE JR., Richard J.; SHAPIRO, Sidney A.; VERKUIL, Paul R. *Administrative Law and Process*. 3rd. ed. New York: The Foundation Press, 1999.

QUEIROZ, André Zancanaro; RIBEIRO, Gustavo Ferreira. Legalidade e Deslegalização Tributária: O Mercado da Política e as Escolhas Realizadas pelo Poder Judiciário para Definir as suas Regras. *Revista da AGU*, Brasília-DF, v. 18, n. 04. out./dez. 2019.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e Aplicação Tributárias*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2021.

RESENDE, André Lara. *Camisa de Força Ideológica: A Crise da Macroeconomia*. São Paulo: Portifólio-Penguin, 2022.

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

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Princípio Constitucional da Solidariedade*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2025.

ROCHA, Isabelle. *Tributação & Gênero*. Belo Horizonte: Dialética, 2021.

ROCHA, Sergio André. A Delegação Legislativa 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 (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

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

_____. A Origem do Princípio da Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 50, 2022.

_____. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

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

_____. Existe um Princípio da Tipicidade no Direito Tributário? In: ROCHA, Sergio André. *Estudos de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

_____. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.

_____. Legalidade Tributária e as Novas Regras de Preços de Transferência: uma Consagração da Teoria de Marco Aurélio Greco. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*. Belo Horizonte: Editora Arraes, 2025.

_____. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco*. 2 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

_____. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Greco*. 3 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2025.

_____. Os contribuintes perderam o bonde da história? *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 81, maio/ jun. 2016.

_____. *Política Fiscal Internacional Brasileira*. 2 Tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023.

_____. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Almedina, 2018.

_____; ARAGÃO, Paulo Cezar. Alterações dos Padrões Contábeis Brasileiros: A Neutralidade Fiscal Transitória, “Deslegalização” da Contabilidade e o Princípio da Legalidade Tributária. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A Volume II: Inovações das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

_____; FEITOSA, Maurine Morgan P. PIS/COFINS sobre o etanol e o princípio da legalidade: uma análise à luz da ADI 5.277/DF. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 100, jul./ago. 2019.

ROSENBLATT, Paulo. *Competência Regulamentar no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: MP Editora, 2009.

SANTOS, Maria Angélica dos. *Eu não sou uma Jurista? Reflexões de uma jurista negra sobre direito, ensino jurídico e sistema de justiça*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

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

_____; 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.

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

SHAPIRO, Sidney A.; PIERCE JR., Richard J.; VERKUIL, Paul R. *Administrative Law and Process*. 3rd. ed. New York: The Foundation Press, 1999.

SILVA, Virgílio Afonso da. *Direito Constitucional Brasileiro*. São Paulo: EDUSP, 2021.

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

TEODOROVICZ, Jeferson. *História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TIBURCIO, Mariana Cavalcanti. *Os Princípios de Justiça Tributária sob a Perspectiva das Desigualdades de Gênero*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.

_____. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

_____. *Planejamento Tributário*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

_____. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi. ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os Direitos Humanos e a Tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. III.

TORRES, Silvia Faber. *A Flexibilização da Legalidade no Direito do Estado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

TRENTO, Pedro Henrique Belo Lisboa. *Política Tributária no Século XXI: Entre o Consumo, a Renda e a Justiça*. Belo Horizonte: Letramento, 2019.

TRIBE, Laurence H. *American Constitutional Law*. 2nd. ed. New York: The Foundation Press, 1988.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; BASTOS, Ricardo Victor Ferreira (Coords.). *Normas Gerais de Direito Tributário e Princípio da Legalidade*. São Paulo: Almedina, 2025.

VERKUIL, Paul R.; PIERCE JR., Richard J.; SHAPIRO, Sidney A.. *Administrative Law and Process*. 3rd. ed. New York: The Foundation Press, 1999.

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

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

_____. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Globalização e Regulação – Flexibilização do Princípio da Legalidade. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 21, 2007.

_____. Tipo e Linguagem: A Gênese da Igualdade na Tributação. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

* * *