

GUSTAVO BRIGAGÃO
JUSELDER CORDEIRO DA MATA
(ORGANIZADORES)

TEMAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

EM HOMENAGEM A
GILBERTO DE ULHÔA CANTO

VOLUME II



Belo Horizonte
2020

BBL
Sacha Calmon-Misabel Derzi
Consultores & Advogados

LANÇADO

BBLSCMD

003726

27/10/2021

CONSELHO EDITORIAL

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

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

Impresso no Brasil | Printed in Brazil

Arraes Editores Ltda., 2020.

Coordenação Editorial: Fabiana Carvalho

Produção Editorial e Capa: Danilo Jorge da Silva

Revisão: Responsabilidade do Autor

341.39 Temas de direito tributário: em homenagem a
 T278 Gilberto de Ulhôa Canto - v.2 / [Organizado por]
 2020 Gustavo Brigagão [e] Juselder Cordeiro da Mata.
 v.2 Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020.
 905 p.

ISBN: 978-65-86138-94-8

ISBN: 978-65-86138-95-5 (E-book)

Vários autores.

1. Direito tributário. 2. Direito tributário - Brasil. 3. Tributos - Brasil. 4. Brasil - Código Tributário Nacional. 5. Processos tributários. 6. Tributação - Brasil. I. Canto, Gilberto de Ulhôa. II. Brigagão, Gustavo (Org.). III. Mata, Juselder Cordeiro da (Org.). I. Título.

CDDir - 341.39

CDD(23.ed.) - 343.8104

Elaborada por: Fátima Falci
 CRB/6-700

MATRIZ

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

FILIAL

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

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

Belo Horizonte
 2020

SUMÁRIO

CURRÍCULO DOS AUTORES.....	XLVII
----------------------------	-------

CAPÍTULO 1

REVOGAÇÃO DE NORMA ISENTIVA E ANTERIORIDADE:
O CONTRIBUTO DE GILBERTO DE ULHÔA CANTO

<i>Hugo de Brito Machado Segundo</i>	1
--	---

CAPÍTULO 2

A CFEM NA CONSTITUIÇÃO: NATUREZA, ASPECTO
MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E BASE
DE CÁLCULO

<i>Humberto Ávila</i>	9
-----------------------------	---

CAPÍTULO 3

A IMPORTÂNCIA DOS PRECEDENTES DO SUPERIOR
TRIBUNAL DE JUSTIÇA PARA A ATUAÇÃO DA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM MATÉRIA DE
DIREITO DISCIPLINAR

<i>Humberto Martins</i>	25
-------------------------------	----

CAPÍTULO 4

GUC, O PROCESSO TRIBUTÁRIO E O TEMPO

<i>Ian de Porto Alegre Muniz / Flávio El-Amme Paranhos</i>	37
--	----

CAPÍTULO 5

O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA VISÃO DO STF: NOTAS
SOBRE OS VOTOS JÁ PROFERIDOS NA ADI nº 2.446

<i>Igor Mauler Santiago</i>	53
-----------------------------------	----

CAPÍTULO 6

ADI 2028 NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR
PARA REGULAR A IMUNIDADE DO §7º DO
ART. 195 DA CF.

Ives Gandra Da Silva Martins / Fátima Fernandes Rodrigues de Souza 59

CAPÍTULO 7

A POLÊMICA DA EXIGÊNCIA DO ICMS SOBRE A
DEMANDA DE POTÊNCIA - TESE FIXADA PELO STF
NO TEMA 176 E POR SÚMULA DO STJ. INCERTEZAS
E INCONSISTÊNCIAS NUM ESTADO DE DIREITO?

João Dácio Rolim / Luciana Goulart Ferreira 71

CAPÍTULO 8

A INFLUÊNCIA DE GILBERTO DE ULHÔA CANTO
NA DELIMITAÇÃO DO CONCEITO DE RENDA E A
JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL
SOBRE O DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DOS
LUCROS AUFERIDOS POR SOCIEDADES
INVESTIDAS NO EXTERIOR

João Francisco Bianco / Ramon Tomazela Santos 81

CAPÍTULO 9

HIPÓTESES RESTRITIVAS PARA REVISÃO DE
LANÇAMENTO ANTERIOR DE IPTU: ERRO DE FATO,
FRAUDE OU FALTA FUNCIONAL

João Paulo Fanucchi de Almeida Melo 95

CAPÍTULO 10

PRECEDENTES JUDICIAIS E PROCESSOS
ADMINISTRATIVOS TRIBUTÁRIOS: VINCULAÇÃO
MATERIAL E PROCESSUAL ENTRE AS ESFERAS
ADMINISTRATIVA E JUDICIAL

Jonathan Barros Vita 103

CAPÍTULO 11

A SEGURANÇA JURÍDICA E A MODULAÇÃO DE
EFEITOS DE DECISÕES JUDICIAIS EM CONTROLE
DE CONSTITUCIONALIDADE

*Jorge Antonio Deber Rachid /
Eduardo Gabriel de Góes Vieira Ferreira Fogaça* 117

CAPÍTULO 12 JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL E OS CONFLITOS DE COMPETÊNCIAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA <i>José Antonio Dias Toffoli / Lucilene Rodrigues Santos</i>	131
CAPÍTULO 13 A CENTRALIDADE DO FACTO TRIBUTÁRIO E A SUA LIMITADA CONSIDERAÇÃO NA JURISPRUDÊNCIA <i>José Casalta Nabais</i>	145
CAPÍTULO 14 ICMS - IMPORTAÇÃO. COMPETÊNCIA E SUJEIÇÃO PASSIVA. STF (TEMA 520 DE REPERCUSSÃO GERAL) <i>José Eduardo Soares de Melo</i>	161
CAPÍTULO 15 TRIBUNAIS SUPERIORES E A INCERTEZA ECONÔMICA: O CASO DA GUERRA FISCAL DO ICMS <i>José Roberto Afonso / Luciano Felício Fuck / Daniel Corrêa Szelbracikowski ...</i>	173
CAPÍTULO 16 DA EXCLUSÃO DO ISSQN DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS <i>Juselder Cordeiro da Mata</i>	187
CAPÍTULO 17 CRÉDITO DE IPI NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS - A COERÊNCIA DA JURISPRUDÊNCIA DO STF <i>Leo Krakowiak</i>	213
CAPÍTULO 18 A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS - SEGURANÇA JURÍDICA E DESCABIMENTO DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO DO STF <i>Leonardo Rzezinski / Humberto Lucas Marini</i>	225
CAPÍTULO 19 ART. 74 DA MP 2.158-35/2001 - LUCROS NO EXTERIOR: O JULGAMENTO DO STF SOB A PERSPECTIVA DE ULHÔA CANTO <i>Luciana Rosanova Galbardo / Rafael Marchetti Marcondes</i>	239

CAPÍTULO 20	
VIDA E MORTE DA SÚMULA STF 584 - UM PESADELO DE 100 ANOS	
<i>Luciano Amaro</i>	249
CAPÍTULO 21	
FACTORING: IOF e ISS? DESDOBRAMENTOS DA ADIN N° 1.763	
<i>Luís Claudio Gomes Pinto / Antonio Luis Henrique da Silva Junior</i>	263
CAPÍTULO 22	
A TRIBUTAÇÃO DE 'INVESTIMENTOS FINANCEIROS' E O IRPJ: REVISITANDO O LUCRO INFLACIONÁRIO	
<i>Luís Eduardo Schoueri / Felipe Melo Amaro</i>	275
CAPÍTULO 23	
A NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES RECEBIDAS POR NÃO RESIDENTES	
<i>Luiz Alberto Colonna Rosman / Pedro Wehrs do Vale Fernandes</i>	299
CAPÍTULO 24	
O CONCEITO DE INSUMO DEFINIDO PELO STJ NA INCIDÊNCIA DO PIS/COFINS (RE nº 1.221.170/PR)	
<i>Luiz Felipe Centeno Ferraz / Glaucia Lauletta Frascino</i>	313
CAPÍTULO 25	
O FIM DO VOTO DE QUALIDADE E A IMPOSSIBILIDADE DE A FAZENDA NACIONAL INGRESSAR EM JUÍZO PARA ANULAR DECISÕES A ELA DESFAVORÁVEIS PROFERIDAS PELO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF) E PELA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS (CSRF)	
<i>Luiz Felipe Gonçalves de Carvalho / Mariana Jatahy / Paula Martins Bueno do Prado</i>	323
CAPÍTULO 26	
A (IN)SEGURANÇA JURÍDICA NO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇO SUJEITO AO ISS, À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO STF	
<i>Luiz Gustavo A. S. Bichara / Francisco Carlos Rosas Giardina / Guilherme Toste</i>	337

CAPÍTULO 27

A INSEGURANÇA JURÍDICA NACIONAL COMO
PATOLOGIA E O NOVO CÓDIGO DE PROCESSO
CIVIL (CPC) COMO TRATAMENTO

Luiz Henrique Barros de Arruda / André de Lamare Biolchini 347

CAPÍTULO 28

STF ESTABELECE PARA QUAL ESTADO O ICMS
DEVIDO NA IMPORTAÇÃO DEVE SER PAGO

Luiz Roberto Peroba / William Roberto Crestani 359

CAPÍTULO 29

OS EFEITOS DA INADIMPLÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO
INDIRETA. ANÁLISE A PARTIR DOS REGIMES
TRIBUTÁRIOS E DA JURISPRUDENCIA NO BRASIL
E NA EUROPA

Marcos André Vinhas Catão / Jose Almudi Cid 369

CAPÍTULO 30

ECONOMIA DIGITAL E TAX DESIGN

Marcos Cintra 375

CAPÍTULO 31

A SEGURANÇA JURÍDICA COMO INTERESSE
PÚBLICO: O IRDR, A SUSPENSÃO NACIONAL
DOS PROCESSOS E A MODULAÇÃO DE EFEITOS
COMO MECANISMOS PARA SUA
INSTRUMENTALIZAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Marcus Lívio Gomes / Nina Pencak 393

CAPÍTULO 32

A (IN)SEGURANÇA JURÍDICA NOS TRIBUNAIS
SUPERIORES: UMA SINGELA HOMENAGEM
PÓSTUMA AO “ARTESÃO DO DIREITO”

Marta Neves 405

CAPÍTULO 33

MEDIDAS EXECUTIVAS ATÍPICAS (ART. 139, IV,
DO CPC), O DIREITO TRIBUTÁRIO E A
JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

Mary Elbe Queiroz / Antonio Carlos F. de Souza Júnior 411

CAPÍTULO 34

**CONCEITO DE SERVIÇOS PARA FINS DE INCIDÊNCIA
DE ISS - ALTERAÇÃO DO ENTENDIMENTO DO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL AO ANALISAR A
INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTO SOBRE OPERAÇÕES
DE PLANOS DE SAÚDE**

***Maurício Pereira Faro / Thais de Barros Meira* 425**

CAPÍTULO 35

**SEGURANÇA JURÍDICA E CAPATAZIA - JULGAMENTO
DO RESP 1.799.306/RS**

***Micaela Dominguez Dutra* 437**

CAPÍTULO 36

**✓ PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, A ADI 2446
E A CONSTITUCIONALIDADE DA NORMA
GERAL ANTIEVASIVA NO SISTEMA
TRIBUTÁRIO NACIONAL**

***Misabel Abreu Machado Derzi / Valter Lobato* 449**

CAPÍTULO 37

**LA SEGURIDAD JURÍDICA COMO GARANTIA
Y LÍMITE EN EL AVANCE INFUNDADO DE LA
INTERPRETACIÓN
ECONÓMICA**

***Pablo Sergio Varela* 475**

CAPÍTULO 38

**A CAUSA DAS CONTRIBUIÇÕES E O JULGAMENTO
DO RE 878.313 (CONTRIBUIÇÃO SOBRE A DISPENSA
SEM JUSTA CAUSA)**

***Paulo Ayres Barreto* 487**

CAPÍTULO 39

**REPETIÇÃO DE INDÉBITO DE ICMS: LEGITIMIDADE
AD CAUSAM**

***Paulo Caliendo* 499**

CAPÍTULO 40

**CFEM: A NECESSÁRIA GARANTIA DA SEGURANÇA
JURÍDICA POR MEIO DOS FUNDAMENTOS
CONSTITUCIONAIS**

***Paulo Roberto Coimbra Silva / Onofre Alves Batista Júnior* 527**

CAPÍTULO 41

DELEGAÇÕES LEGISLATIVAS EM MATÉRIA
TRIBUTÁRIA: DAS SOLUÇÕES TRADICIONAIS
DE ANTINOMIAS NORMATIVOS À ABERTURA
PELO “DIÁLOGO DE FONTES” ENTRE A LEI E
O REGULAMENTO NA JURISPRUDÊNCIA
DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Paulo Rosenblatt / Fábio Fraga 541

CAPÍTULO 42

PIS E COFINS SOBRE RECEITAS ORIUNDAS DE
“VENDAS INTERNAS” NA ZONA FRANCA DE MANAUS -
EVOLUÇÃO LEGISLATIVA E JURISPRUDENCIAL -
CONSOLIDAÇÃO DAS TESES DE ISENÇÃO
SUSTENTADAS PELOS CONTRIBUINTE

Pedro Vianna de Ulhôa Canto / Bruno Giombinsky Curvello 561

CAPÍTULO 43

A JURISPRUDÊNCIA DO STJ SOBRE A SOLIDARIEDADE
TRIBUTÁRIA DO ART. 124 DO CTN EM RELAÇÃO
AOS GRUPOS ECONÔMICOS

Rafael Frattari / Vinícius Augustus de Vasconcelos Rezende Alves 575

CAPÍTULO 44

INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A
REMUNERAÇÃO ADVINDA DO DIREITO DE ARENA
A ATLETAS PROFISSIONAIS

Regina Helena Costa 591

CAPÍTULO 45

HARMONIZAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DOS
TRIBUNAIS ESTADUAIS ADMINISTRATIVOS E DOS
TRIBUNAIS SUPERIORES

Renata Correia Cubas / Ariane Costa Guimarães 599

CAPÍTULO 46

A PROMOÇÃO DA CULTURA PELAS IMUNIDADES
TRIBUTÁRIAS

Reynaldo Soares da Fonseca / Rafael Campos Soares da Fonseca 613

CAPÍTULO 47

OBITER DICTA E PROTAGONISMO JUDICIAL: EM
BUSCA DE CRITÉRIOS E LIMITES NA PÓS-MODERNIDADE

Ricardo Almeida Ribeiro da Silva 621

CAPÍTULO 48	
A CIRCULAÇÃO ECONÔMICA DA MERCADORIA COMO FATO GERADOR DO ICMS	
<i>Ricardo Lodi Ribeiro</i>	641
CAPÍTULO 49	
ESTRUTURA DAS NORMAS JURÍDICAS E ESTRUTURA DO ESTADO DE DIREITO	
<i>Ricardo Mariz de Oliveira</i>	649
CAPÍTULO 50	
O FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR RESIDENTES NO EXTERIOR	
<i>Roberto Duque Estrada / Gabriel Bez-Batti</i>	663
CAPÍTULO 51	
REFLEXÕES SOBRE AS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA - O EXEMPLO DA ADI Nº 2.588	
<i>Rodrigo Brunelli Machado / Guilherme Kluck Gomes</i>	677
CAPÍTULO 52	
O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E O CONCEITO DE SERVIÇO TRIBUTÁVEL PELO ISSQN	
<i>Rodrigo Damázio de Miranda Ferreira / Lyvia de Moura Amaral Serpa</i>	687
CAPÍTULO 53	
CRÉDITOS DE IPI NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZFM: SEGURANÇA JURÍDICA E IMPLICAÇÕES DA DECISÃO DO STF	
<i>Ronaldo Camargo Veirano / Marco Antonio M. Monteiro</i>	701
CAPÍTULO 54	
O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA E A IMPOSSIBILIDADE DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO EXPENDIDA NO RE 574.706-PR]	
<i>Roque Antonio Carrazza /Elizabeth Nazar Carrazza</i>	715

CAPÍTULO 55

ASPECTOS CONTROVERTIDOS DA IMUNIDADE DAS
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: A JURISPRUDÊNCIA DO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

*Rubem Tadeu Cordeiro Perlingeiro / Patrícia Saturnino Braga Kasiarz /
Agatha Accorsi Voss.....*

737

CAPÍTULO 56

✓ AS AÇÕES RESCISÓRIAS ENVOLVENDO MATÉRIA
CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIA

Sacha Calmon Navarro Coêlho.....

751

CAPÍTULO 57

O JULGAMENTO DO “CASO VOLVO” PELO STF
E O ARTIGO 98 DO CTN

Sergio André Rocha

777

CAPÍTULO 58

A DEFINIÇÃO DE TRIBUTO E OS CONFLITOS NA
APLICAÇÃO DOS TRATADOS PARA EVITAR
DUPLA TRIBUTAÇÃO

Tácio Lacerda Gama.....

797

CAPÍTULO 59

CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO-PAGAMENTO DE ICMS
DECLARADO E A FLEXIBILIZAÇÃO DE PRINCÍPIOS
CONSTITUCIONAIS-PENAI

Técio Lins e Silva / Ronny Peterson Nunes

815

CAPÍTULO 60

REINTEGRA: NATUREZA JURÍDICA EM DIVERGÊNCIA
JURISPRUDENCIAL

Tercio Sampaio Ferraz Junior.....

829

CAPÍTULO 36

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, A ADI 2446 E A CONSTITUCIONALIDADE DA NORMA GERAL ANTIEVASIVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

*Misabel Abreu Machado Derzi
Valter Lobato*

Em homenagem a GILBERTO DE ULHÔA CANTO, eminente jurista que, para além de suas extensas contribuições doutrinárias, marcou o Direito Tributário entre nós como um dos pais fundadores do CTN, tornando-se um dos responsáveis pela dignidade científica deste ramo jurídico no Brasil.

1. O PENSAMENTO DE GILBERTO DE ULHÔA CANTO A RESPEITO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

Muito embora não se tenha utilizado do termo “planejamento tributário” em sua extensa e relevante produção acadêmica, GILBERTO DE ULHÔA CANTO não descurou de cuidá-lo com profícuo rigor científico em alguns de seus escritos, valendo-se da tradicional dicotomia entre as categorias da elisão e da evasão fiscais.

Em parecer confeccionado em 1969 e publicado em 1975¹, o jurista já se manifestava a respeito das ficções legais em matéria tributária – consubstanciadas em equiparações de determinados fatos a outros, de modo a atribuir-lhes idênticos efeitos jurídicos – destacando a necessidade de interpretação restritiva de tais dispositivos, sob pena de se estar diante de indisfarçável tributação por analogia:

Ora, se através da ficção a lei equipara um determinado fato a outro, regulado juridicamente, erigido em modelo, se assim se estabelece como verdadeira um fato que se sabe falso e se os elementos do suporte fático da incidência da regra jurídica são pela lei criados e os impostos como reais, não se pode deixar de concluir, logicamente, que os textos de lei que consubstanciam tais suposições só admitem interpretação

¹ ULHÔA CANTO, Gilberto de. Estudos e Pareceres de Direito Tributário (Imposto sobre a Renda). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975, p. 337-357.

restritiva, abrangendo, com exclusividade, as hipóteses expressamente consignadas. O contrário, isto é, a aplicação analógica ou extensiva de tais dispositivos, levaria o intérprete a criar outras tantas ficções, não previstas pelo legislador, o que acarretaria uma dilatação ilimitada da norma jurídica, de forma inteiramente contrária ao seu espírito e objetivo.²

Por isso mesmo o autor, filiando-se a antigo julgado do Tribunal Superior Administrativo da Prússia noticiado por WACKERNAGEL, consignou expressamente que “ninguém é obrigado a administrar sua fortuna e suas rendas de forma a propiciar ao Estado o máximo de arrecadação tributária”.³

Forte em MARCEL WURLOD⁴, ULHÔA CANTO tinha ciência e consciência das diferenças entre a fuga ao imposto (*tax avoidance*) – situada no âmbito da licitude a anterior à ocorrência do fato gerador, sendo por ele denominada “*fuga à incidência*”⁵ – e a fraude ao imposto (*tax evasion*) – ato ilícito, após a ocorrência do fato gerador e, *ipso facto et iure*, após o nascimento da obrigação tributária.

Com base nessa diferenciação, não via como possível a atribuição de poderes às autoridades fiscais para desconsiderar negócios jurídicos que se enquadrassem em hipóteses de fuga à incidência. No citado parecer, o autor se debruçou sobre a análise do art. 3º do Decreto-Lei nº 433/69, que reproduzimos:

Art. 3º A ação fiscal direta, externa e permanente, estender-se-á às operações realizadas pelos contribuintes, pessoas físicas ou jurídicas, no próprio ano em que se efetuar a fiscalização.

Parágrafo único. Apurada a existência de qualquer operação com objetivo de reduzir o imposto a pagar ou de valores não incluídos na declaração de bens, o Agente Fiscal lavrará o competente auto de infração e a respectiva notificação fiscal, cobrando-se imediatamente o impôsto, calculado em razão das alíquotas vigentes, e a multa de lançamento *ex officio* aplicável à espécie.

A interpretação que ULHÔA CANTO deu ao parágrafo único do citado dispositivo, conforme afirmado acima, restou de tal modo sedimentada:

Mas, embora à primeira vista possa o transcrito parágrafo único parecer fundamento legal suficiente para que o fisco impugne operações legítimas praticadas pelo contribuinte, que tenham por escopo economizar-lhe imposto, análise mais atenta de seu texto mostra que a norma consubstanciada no dispositivo em causa nada mais faz do que, em consonância com a melhor doutrina, ordenar aos agentes fiscais que apurem as “sonegações” cometidas pelos contribuintes; mas não lhes dá poderes para autuar em casos de simples fuga à incidência.

² ULHÔA CANTO, op. cit., p. 352.

³ ULHÔA CANTO, op. cit., loc. cit.

⁴ WURLOD, Marcel. *Forme Juridique et Réalité Économique dans l'Application des Lois Fiscales*. Lausanne, F. Rouge & Cie. S.A., 1947.

⁵ ULHÔA CANTO, op.cit., p.354.

De fato, funda-se a norma legal na apuração de operações que visem reduzir o *imposto a pagar*. Ora, tanto equivale a dizer, o imposto devido, ou o que será devido se o contribuinte cumprir a lei. Mas nunca o que será devido, ou o que será devido se o contribuinte agisse pela forma que o fisco pretende, por ser a de que resultará maior imposto. Cabe, aqui, com muita propriedade, a regra enunciada por HENSEL: “O comando – tu deves pagar o imposto – está sempre condicionado à frase: se tu realizas a hipótese de incidência (não: se tu visas a um determinado efeito econômico).”

Em texto preparado para o tradicional XII Seminário Nacional de Direito Tributário, do Centro de Estudos de Extensão Universitária, organizado pelo professor IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, em 1988⁶, ULHÔA CANTO volta ao tema ao analisar a questão da interpretação das leis tributárias, após sedimentar a importância do princípio da legalidade no Direito Positivo brasileiro – ainda sobre a vigência da Constituição pretérita – rejeitava a adoção da teoria da interpretação econômica entre nós. Argumenta ULHÔA CANTO que, em face do nosso ordenamento jurídico, a interpretação econômica das leis tributárias pelas autoridades fiscais viola a cláusula da separação dos poderes, uma vez que “*trata-se de uma simples tentativa de usurpação de poderes que são do legislador*”.⁷ Por tal razão, insiste o eminente jurista: “*sob o pretexto de interpretar a lei, o que se está tentando é aplicar a norma a atos e fatos que ela não contempla*”.⁸

Como instrumento da interpretação econômica das leis fiscais, as autoridades administrativas costumavam – e ainda costumam – se valer da teoria do abuso de formas de Direito Privado. Nesse sentido, para reclassificar os negócios efetuados pelos contribuintes, **adaptando-os** à hipótese de incidência tributária, as autoridades fiscais alegavam – e ainda alegam, frise-se – que os particulares haviam abusado das possibilidades negociais que o Direito Privado lhes conferia para fugir da incidência do tributo e, via de consequência, da obrigação tributária correspondente. Nesse campo residiria a prevalência da substância sobre a forma, da relevância do conteúdo econômico sobre o jurídico. Tal teoria mereceu a mais contundente crítica de GILBERTO DE ULHÔA CANTO:

A evolução das teorias que acabamos de mencionar operou um efeito retrógrado na cultura jurídica, por força da distorção que elas provocaram no entendimento de que o Direito proclama, dos princípios fundamentais da tributação, como atividade rigorosamente vinculada.

O desacerto da teoria do abuso de formas de direito privado parece evidente. Se as formas são de direito privado e elas não são legitimadas pelas normas desse ramo do direito, então estaremos diante de um caso de ilegalidade ou nulidade, pura e simples. Mas, se face ao direito privado tais formas são legítimas, não vemos como se possa acusar alguém de estar cometendo abuso dessas formas apenas para efeitos fiscais. Se

⁶ ULHÔA CANTO, Gilberto de. Elisão e evasão. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias nº 13. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988, p. 1-111.

⁷ ULHÔA CANTO, *Elisão e evasão*, op. cit., p.24.

⁸ ULHÔA CANTO, *Elisão e evasão*, op. cit., loc. cit.

o legislador tributário não quiser que as formas de direito privado que forem lícitas e legais em face deste ramo do direito produzam os efeitos que os agentes poderiam ter em vista quando a eles recorrem, o que tem a fazer é, simplesmente, dizer que para fins especificamente tributários os atos que segundo o direito privado seriam lícitos e eficazes serão tratados como se fossem atos de natureza idêntica a um modelo predeterminado; ou poderia, ainda, o legislador tributário definir, para fins especificamente fiscais, determinados institutos originados do direito privado de modo substancialmente distinto daquele pelo qual estão definidos nesse departamento do Direito. Isso, é claro, somente na medida em que o uso da ficção legal for permitido, porque há casos em que ele não é.⁹

E prossegue a crítica, após fazer reminiscências aos predicados dos arts. 109, 110 e 118, todos do CTN:

Dos textos acima transcritos infere-se que: os princípios gerais de direito privado prevalecem para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos de direito privado, de tal sorte que ao aludir a tais institutos sem lhes dar definições próprias para efeitos fiscais (sujeito à limitação do art. 118), o legislador tributário ou o aplicador ou intérprete da lei tributária deve ater-se ao significado desses princípios como formulados no direito privado, mas não para definir os efeitos tributários de tais princípios; exemplo: se a lei tributária é silente na matéria, e apenas alude, como elemento de conexão ou de gênese de obrigação ou efeito tributário a “titularidade dominial”, prevalece, para caracterizar a situação que ele definiu, o conceito privatístico de titularidade dominial. Mas, sob a ressalva da observação das regras definidoras de competência impositiva referida no art. 110 do CTN, pode o legislador tributário tirar efeitos fiscais de um princípio de direito tributário que equipare determinadas situações à titularidade dominial.

Absurdo é, ao que penso, dizer que para efeitos tributários pode ser abusivo o recurso a formas de direito privado que neste são legítimas, pois a abusividade não decorre de prescrição de lei alguma, senão, e apenas, da convicção de algum agente da administração pública ou de magistrado de que o legislador teria querido dizer, ao expedir a lei, muito mais do que ele efetivamente disse. É claro que a realidade econômica se apresenta como pressuposto lógico relevante dos tributos, mas só é presente na obrigação tributária se tiver “juridicizado” pela lei, dado o princípio da legalidade.¹⁰

Após as referidas críticas, GILBERTO DE ULHÔA CANTO passa a enfrentar a questão do direito à economia fiscal em si mesmo e, positiva a resposta, quais seriam seus limites.¹¹ A resposta para ambas as questões passa pela diferenciação das figuras da evasão e da elisão fiscais. Uma vez que ambas as categorias se relacionam à

⁹ ULHÔA CANTO, *Elisão e evasão*, op. cit., p. 16-17.

¹⁰ ULHÔA CANTO, *Elisão e evasão*, op. cit., p. 16-17.

¹¹ É magnífica a colocação do problema pelo autor: “*A esta altura do presente estudo cabe a pergunta: é lícito ao contribuinte escolher, no planejamento de seus negócios e do seu patrimônio, o caminho que lhe acarrete o menor ônus fiscal? Quais os limites dessa liberdade de opção, e como se deverá proceder ao balizamento da linha que separa o lícito do ilícito nesse natural conflito de interesses?*” (ULHÔA CANTO, *Elisão e evasão*, op. cit., p. 28).

economia tributária, “*a ilicitude da primeira e a licitude da segunda não pode ser baseada nos elementos volitivos de cada uma delas*”.¹²

Objetivamente falando, o critério para a diferenciação entre elas seria temporal, pertinente ao momento da ocorrência do fato gerador: se a conduta do particular é anterior a ela, trata-se de elisão (âmbito da licitude); se posterior, evasão (ilicitude). Isso porque o direito fiscal só tem surgimento quando do nascimento da obrigação tributária:

O único critério que pode e deve subsistir é, portanto, o objetivo, situado no quadro da configuração legal do fato gerador do tributo cuja exigibilidade se quer impedir ou retardar, ou cujo montante se pretende reduzir. Do conceito doutrinário de fato gerador que o CTN adotou (...) infere-se que o imposto se torna devido logo após a sua ocorrência, ainda que não seja exigível antes do lançamento e da constituição do crédito. Portanto, se o contribuinte age ou se omite antes da ocorrência do fato gerador segundo definido na lei aplicável, e sempre no pressuposto de que o seu procedimento seja objetiva e formalmente lícito por não contrariar lei alguma, haverá elisão, enquanto que existirá evasão se o ato ou a omissão é posterior à ocorrência do fato gerador.

A obrigação tributária só existe em função de norma de lei, e deverá estender-se rigorosamente nos termos em que enunciada nessa norma. Por outro lado, a lei apenas formula os elementos, abstratamente considerados, cuja ocorrência é necessária a que surja em cada caso concreto a obrigação tributária individual. Para que se materialize o dever de um contribuinte para com a Fazenda Pública é preciso que, havendo a lei que defina os dados componentes da obrigação tributária (sujeito ativo, sujeito passivo, fato gerador, objeto, este compreendido a base de cálculo e a alíquota), em relação a ele esses dados se configurem. Portanto, antes de se verificar o fato gerador que a lei define a Fazenda não tem direito algum contra qualquer contribuinte, senão e apenas uma expectativa, que se materializará e tomará contornos próprios e definidos quando, e se, a hipótese de incidência legalmente conceituada vier a existir.

Feita a distinção nos termos acima expostos, é intuitivo que, salvo hipótese de violação direta do texto legal, ação ou omissão do contribuinte verificada antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária jamais poderá configurar modalidade de evasão; não violaria direito algum do Fisco, apenas podendo frustrar a materialização de um direito seu ainda em fase de formação. Inversamente, seria ilícita qualquer ação ou omissão do contribuinte que tivesse por efeito modificar, desfazer ou até ocultar o fato gerador já ocorrido ou os seus efeitos, ou obstar ou de algum modo afetar o crédito tributário, pois então o agente estaria violando direito da Fazenda, já plenamente constituído.¹³

Por tais razões, é severa a reprimenda de GILBERTO DE ULHÔA CANTO ao comportamento das autoridades fiscais consistente na desconsideração dos negócios jurídicos efetuados pelos particulares, no âmbito da elisão fiscal. A seu sentir, “o

¹² ULHÔA CANTO, *Elisão e evasão*, op. cit., p. 40.

¹³ ULHÔA CANTO, *Elisão e evasão*, op. cit., p. 41-43.

Fisco passa a supor que os negócios, o patrimônio e as atividades dos cidadãos existem apenas como fontes de tributação, e que é à sua conveniência financeira que tudo se reduz, em tipos e situações impositivos.¹⁴

Não se poderia deixar de mencionar a vedação de tributação por analogia, tão cara a GILBERTO DE ULHÔA CANTO, expressamente consagrada pelo art. 108, §1º do CTN, diploma normativo que ele próprio ajudou a confeccionar. Assim como em parecer a que nos referimos, o autor valeu-se da análise de dispositivo legal para o enfrentamento da questão. É ver o teor do art. 51 da Lei nº 7.450/85, que se encontra em vigor até os dias atuais:

Art 51 - Ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda.

Para ULHÔA CANTO, “o dispositivo se caracteriza como exemplo de regra de incidência por analogia”.¹⁵ As equiparações por ela efetuadas se justificariam a partir da identidade das finalidades que lhes animariam o espírito. Contudo, “a identidade de finalidades não pode ser elemento de conexão, porque estas não integram os elementos constitutivos do fato gerador do nosso sistema”.¹⁶ O autor procurou salientar que o CTN coloca a figura da analogia no campo da integração – ou seja, quando houver lacuna na legislação, e ainda assim, veda a exigência tributária oriunda de procedimento análogo – e não no campo da interpretação da legislação tributária. Por isso mesmo e em suma, ensina o eminente jurista:

Pretender que em vez dos atos jurídicos praticados devem prevalecer outros, que os agentes não praticaram, apenas porque estes teriam consequências tributárias e aqueles não, é absolutamente inaceitável, pois implica em imposição de tributo sobre o que não existe, muito embora o Fisco gostasse e tivesse interesse em que houvesse existido.¹⁷

Do que se pode concluir, portanto, que, para GILBERTO DE ULHÔA CANTO o que hoje também se denomina planejamento tributário (elisão fiscal) é perfeitamente lícito. O entendimento contrário, na opinião do jurista, equivaleria a (i)

¹⁴ O legislador deve formular a norma de tal maneira que ela tenha o máximo de eficácia, abrangendo todas as situações econômicas de cada tipo. Entretanto, se ele não o faz, ao aplicador da norma fale poder para estender a sua incidência a hipóteses que, embora de conteúdo econômico parecido, não foram juridicizadas por dispositivo legal. O imposto deve levar em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo; mas, sendo sua exigibilidade a resultante necessária da lei, somente desta poderá emanar a obrigação tributária, já que o fato gerador é ato, negócio ou situação por ela definido, e não o resultado da respectiva dimensão econômica enquanto não tenha sido por ela encampado (ULHÔA CANTO, *Elisão e evasão*, op. cit., p. 49-50).

¹⁵ ULHÔA CANTO, *Elisão e evasão*, op. cit., p. 98.

¹⁶ ULHÔA CANTO, *Elisão e evasão*, op. cit., p. 105.

¹⁷ ULHÔA CANTO, *Elisão e evasão*, op. cit., p. 110.

acolher a teoria da interpretação econômica, não adotada pelo ordenamento jurídico brasileiro; (ii) violação da cláusula da separação dos poderes e (iii) tributação por analogia, de tudo também inaceitável entre nós.

2. A ADI 2446 E A DISCUSSÃO A RESPEITO DA CONSTITUCIONALIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN

Tendo nos deixado em 1995, o “*artesão do Direito*”, expressão utilizada por CONDORCET REZENDE para se referir ao homenageado,¹⁸ não pôde acompanhar os debates que se travariam posteriormente sobre o tema do planejamento tributário, muito impulsionados pela inclusão do parágrafo único no art. 116 do CTN, com o advento da Lei Complementar nº 104/01. O dispositivo passou a conter a seguinte redação:

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

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

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

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

Pouco tempo após sua entrada em vigor, o parágrafo único do art. 116 do CTN teve sua constitucionalidade questionada perante o Supremo Tribunal Federal, por meio da ADI 2446. Proposta pela Confederação Nacional do Comércio (CNC), a ação objetivava o reconhecimento da inconstitucionalidade do dispositivo, ao argumento de que se estaria diante de norma ofensiva aos princípios da legalidade e da separação dos poderes. Também aduziram-se a vedação à interpretação econômica das leis fiscais e a tributação por analogia que o dispositivo estaria admitindo.

Importante salientar que a ADI 2446 aguardou quase 20 anos para que se desse início ao seu julgamento. Com efeito, por meio do Plenário Virtual, o STF começou a julgar a ADI 2446 em 12/06/2020, tendo sido interrompido o julgamento em 18/06/2020, em virtude do pedido de vista do Min. Ricardo Lewandowski. Até então, contavam-se cinco votos no sentido da constitucionalidade do dispositivo – tendo sido a Relatora, Ministra Cármen Lúcia, acompanhada pelos Ministros Marco Aurélio, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Gilmar Mendes.

¹⁸ REZENDE, Condorcet. Gilberto de Ulhôa Canto: um artesão do Direito. Revista de Direito Administrativo, nº 202, out./dez. 1995, p.387-389.

Alguns comentários se mostram necessários antes que se proceda à análise do voto da Ministra Cármen Lúcia. O primeiro deles diz respeito à demora do julgamento da ADI 2446. Com efeito, o julgado será fora de seu tempo. A atual discussão a respeito do planejamento tributário perpassa um incontável número de artigos de revistas e periódicos, dissertações de mestrado e teses de doutoramento, ao longo das mais reconhecidas instituições universitárias do país. Também é fartíssima a jurisprudência do CARF a respeito da matéria. Se a ação tivesse sido julgada anteriormente, o curso da história poderia ter se dado de modo distinto, com muito mais segurança jurídica para os contribuintes.

Para mais, uma outra observação se faz necessária: a discussão sobre a constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN pode não encerrar a celeuma sobre a matéria. Outros debates remanescem, como a própria autoaplicabilidade do dispositivo (já que ele faz referência a uma lei ordinária regulamentadora, jamais editada). Mas interpretado o referido parágrafo único como norma geral antievasiva, é provável que a autoaplicabilidade se imponha.

Inicialmente, entendeu a Ministra Cármen Lúcia que “*a alegação de ofensa aos princípios da legalidade e da legalidade tributária não se sustenta*”. O argumento ventilado pela Ministra se deu no sentido de que o fato gerador dos tributos estaria necessariamente previsto em lei, por força do princípio da legalidade. Todavia, “*a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada a atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador*”. Ou seja, o que se pretendeu afastar, no voto ora analisado, foi o argumento de que o parágrafo único do art. 116 do CTN autorizaria a tributação sem lei que não abarcasse determinado ato ou negócio jurídico.

Contudo, mesmo entendendo pela constitucionalidade do dispositivo supracitado, gizou a Relatora que ele não veicularia uma proibição ao planejamento tributário:

Tem-se, pois, que a norma impugnada visa conferir máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária mas também ao princípio da legalidade tributária. Não se comprova também, como pretende a autora, retirar incentivo ou estabelecer proibição ao planejamento tributário das pessoas físicas ou jurídicas. A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada.

Quanto à violação ao princípio da separação de poderes, a Ministra Cármen Lúcia também entendeu pela sua inexistência, ao argumento de que o parágrafo único do art. 116 não autorizaria o fiscal a exigir tributo sem lei. A questão se coloca, conforme pudemos aduzir anteriormente com GILBERTO DE ULHÔA CANTO, é se um fiscal teria o poder de atribuir efeitos jurídicos idênticos a atos e negócios jurídicos distintos sem previsão expressa de lei. Este argumento foi afastado pela Relatora. Inclusive é isto o que predica o art. 108, §1º do CTN, transcrito pela ministra: não pode haver exigência tributária por analogia.

Por fim, um ponto controvertido, porém acertado, merece louvor no voto da Ministra Cármen Lúcia: a afirmativa segundo a qual o dispositivo questionado não seria uma norma antielisiva, mas sim antievasiva, é ver:

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

Este é, para nós, o *punctum saliens*, ao menos no que diz respeito à correta interpretação do dispositivo. Deve-se salientar que ele diz respeito à desconsideração de “atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo”. Não parece que o dispositivo aqui tenha tido a intenção de trazer uma norma antielisiva genérica e não o fez, mas determinar uma regulamentação eficaz contra os negócios jurídicos dissimulados, ou seja, aqueles que escondem o fato gerador efetivamente ocorrido.

Embora o Código Civil não trace a distinção entre as classificações da simulação, CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA coloca a questão nos seguintes termos:

Pode a simulação ser absoluta ou relativa. Será *absoluta* quando o negócio encerra confissão, declaração, condição ou cláusula não verdadeira, realizando-se para não ter eficácia nenhuma. Diz-se aqui *absoluta*, porque há uma declaração de vontade que se destina a não produzir resultado. O agente *aparentemente* quer, mas na realidade não quer; a declaração de vontade deveria produzir um resultado, mas o agente não pretende resultado nenhum. A simulação se diz *relativa*, também chamada de *dissimulação*, quando o negócio tem por objeto encobrir outro de natureza diversa (*e.g.*, uma compra e venda para dissimular uma doação), ou quando conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou se transmitem (*e.g.*, a venda realizada a um terceiro para que este transmita a coisa a um descendente do alienante, a quem este, na verdade, tencionava desde logo transferir-lá). É *relativa* em tais hipóteses, porque a declaração de vontade deve seguir-se um resultado, efetivamente querido pelo agente, porém diferente do que é o resultado normal do negócio jurídico. O agente faz a emissão de vontade, e quer que produza efeitos; mas é uma declaração enganosa, porque a consequência jurídica em mira é diversa daquela que seria a regularmente consequente ao ato. A estes casos de simulação, absoluta ou relativa, acrescentam-se, ainda, a hipótese de instrumento particular ser antedatado ou pós-datado, e a de figurar como beneficiária do negócio jurídico pessoa determinada, porém, na realidade, inexistente. Na dogmática do Código Civil de 2002, somente é nulo o negócio jurídico em sendo *absoluta* a simulação. Se for *relativa* subsiste o negócio que se dissimulou, salvo se este padecer de outro defeito, na forma ou na própria substância.¹⁹

¹⁹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de direito civil. – Vol I. Introdução ao direito civil: teoria geral do direito civil. – 23 ed. Revista e Atualizada por Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.543-544.

Especificamente quanto à simulação relativa e à dissimulação, explica WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO:

É relativa, quando efetivamente há a intenção de realizar algum ato jurídico, mas este: a) é de natureza diversa daquele que, de fato, se pretende *ultimar* (*colorem habens, substantiam vero alteram*). É o caso da doação à concubina, mascarada sob aparência de venda. Para alcançar seu objetivo, as partes realizam negócio jurídico diverso do que soam as palavras; b) não é efetuado entre as próprias partes, aparecendo então o testa-de-ferro, o presta-nome, ou a figura de palha. Por exemplo, alguém, desejando vender bens a um dos descendes e não podendo satisfazer a exigência do art. 1.132, do Código Civil, simula alienação a terceiro, para que este, em seguida ou mais tarde, sem outros embaraços, concretize o ato que o primeiro tinha originalmente em mira; c) não contém elementos verdadeiros, ou melhor, seus dados são inexatos. *Por exemplo, numa escritura de compra e venda, os contratantes mencionam preço inferior ao real, a fim de reduzir o quantum do imposto de transmissão da propriedade. Diz-se, nesse caso, que a simulação é parcial, hipótese em que subsiste o ato, ressalvada à Fazenda, é óbvio, a percepção dos respectivos direitos fiscais.* (...)

Cumpra não confundir simulação com dissimulação. Distinguiu-as Ferrara, nos seguintes termos: na simulação faz-se aparecer o que não existe, na dissimulação, oculta-se o que é; a simulação provoca uma crença falsa num estado não-real, a dissimulação oculta ao conhecimento dos outros uma situação existente...Mas, em ambas, o agente quer o engano; na simulação quer enganar sobre a existência de uma situação não-verdadeira, na dissimulação sobre a inexistência de situação real. Se a simulação é um fantasma, a dissimulação é uma máscara.²⁰

Nesse sentido, ao se tratar da dissimulação, está-se diante de dois negócios: um real, encoberto, dissimulado, destinado a valer entre as partes; e um outro, ostensivo, aparente, simulado, destinado a operar perante terceiros.

Para outros, não se pode negligenciar a complexidade da simulação, que não pode ser reduzida a uma divergência entre a vontade e a declaração. Forte em KÖHLER (para quem a simulação é uma incorporação do próprio querer) e em BETTI (que conceitua a simulação relativa como um vício da causa, ou abuso da função instrumental do negócio), UBALDINO MIRANDA constrói unitariamente o fenômeno simulatório, a saber:

Com efeito, a simulação é um procedimento complexo a que as partes recorrem para a criação de uma aparência enganadora. Nesse procedimento, mediante uma só intenção, as partes emitem duas declarações: uma destinada a permanecer secreta e a outra com o fim de ser projetada para o conhecimento de terceiros, isto é, do público em geral. A declaração, destinada a permanecer secreta, consubstanciada numa contradição ou ressalva, constata a realidade subsistente entre os simuladores.

O procedimento simulatório é deliberado pelas partes mediante um acordo ou pacto (*pactum simulationis*) pelo qual celebram um negócio jurídico aparente: umas vezes,

²⁰ MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de direito civil. Parte Geral. 28ª ed atualizada. São Paulo: Saraiva, 1989, p.209-213.

por lhes interessas apenas essa aparência, frente a terceiros, os quais, na intenção dessas partes que simulam, devem tomar a aparência como realidade, nenhuma relação jurídica efetiva é estabelecida entre elas (simulação absoluta). Outras vezes, as partes têm em vista a formação de uma determinada relação jurídica, mas pactuam a celebração de uma forma negocial aparente, a fim de ser projetada ao conhecimento de terceiros para, sob essa forma aparente, subsistir, entre elas, aquela relação jurídica que visam (simulação relativa).

Assim, na primeira hipótese, quando uma das partes simula com o seu comparsa uma venda fictícia (*imaginaria venditio*), para fugir ao assédio dos seus parentes sucessíveis; e, na segunda hipótese, quando alguém simula uma venda a outrem, quando na realidade lhe doa.²¹

Nesse sentido, independentemente da preferência doutrinária civilista que se venha a adotar, a conclusão a que se chega é a de que o voto da Ministra Cármen Lúcia coloca o parágrafo único do art. 116 do CTN no seu devido lugar: trata-se de norma, sim, combativa à evasão fiscal, e não à elisão fiscal. O poder que ela atribui às autoridades fiscais diz respeito justamente à desconsideração de atos e negócios jurídicos relativamente simulados, fraudulentos – e, portanto, situados nas plagas da ilicitude. Quanto à sua constitucionalidade, também com razão a Ministra: trata-se de norma plenamente constitucional e de tal modo deve ser compreendida. Esta é, frise-se, a posição que adotamos desde sua introjeção no ordenamento jurídico nacional.²²

E o voto nos diz mais: as questões atinentes ao combate à evasão, especialmente quando estamos a tratar de *casos difíceis* devem ter a missão que foi dada à administração fiscal pelo artigo 142 do CTN²³. Cuidar dos fatos, da correta qualificação dos fatos e descobrir se ali há ou não a incidência do tributo. Nada mais.

3. A INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA GERAL ANTIELISIVA.

A inconstitucionalidade das cláusulas gerais antielisivas pode ser explicada, a nosso sentir, a partir de argumentos tanto de natureza teórico-sistêmica quanto dogmática.

Do ponto de vista teórico, deve-se ter a noção de que qualquer sistema, incluído o jurídico, não consegue cobrir todos os fatos econômicos e políticos. A questão exige, portanto, a compreensão da relação entre a complexidade imanente à realidade e o sistema jurídico.²⁴ Explica-se.

²¹ MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldino. Teoria Geral do Negócio Jurídico. São Paulo: Atlas, 1991, p.115.

²² DERZI, Misabel de Abreu Machado. A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulados segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. IN: O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 205-232.

²³ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

²⁴ Para os fins do presente trabalho, não poderíamos abordar o tema em todas as suas nuances. Por isso mesmo, em outra oportunidade, pudemos nos debruçar sobre este argumento com mais vagar. Confira-se: DERZI, Misabel de Abreu Machado. O planejamento tributário e o buraco do real. Contraste entre a completabilidade do Direito

Com efeito, a questão da realidade persegue até mesmo toda ideia de sistema, sempre aberto em direção ao real. A coisidade da coisa, que independe de sua representação, como queria HEIDEGGER,²⁵ provavelmente é indizível e informalizável. Tal fenômeno não escapa até mesmo à Matemática, que parte de axiomas ou postulados indemonstráveis e extrai a sua consistência exatamente de sua incompletude. KARL GÖDEL fundou o enunciado matemático até o momento irrefutado: **“Se a aritmética é consistente, ela é incompleta.”**²⁶

A proposição de GÖDEL sustenta justamente a impossibilidade de formalização da totalidade das fórmulas matemáticas – muito embora tal empreendimento houvera sido outrora intentado, uma vez que o método axiomático tem certas limitações, que lhe são inerentes. Isto quer dizer que as regras do sistema são insuficientes para que se possa obter uma ou mais fórmulas como teorema. Então o sistema será necessariamente incompleto²⁷.

Como se sabe, a consistência está relacionada com o princípio da não contradição, ou seja, X não pode ser A e não-A. Em termos matemáticos, um sistema será inconsistente, se a fórmula A for teorema e a fórmula não-A também o for. Assim, o sistema totalizante (completo) terá de abrigar A e não-A, o que leva à inconsistência. A completude é o todo e o todo é verdade/mentira.²⁸ Portanto, se a consistência está relacionada com o princípio da não contradição, a completude relaciona-se com o princípio do terceiro excluído. Eu somente poderei dizer que X deve ser A ou então não-A, algo deve ser, uma terceira possibilidade não se dá. Mas GÖDEL demonstra que há verdades que não podem aparecer como teoremas, não podem aparecer escri-

Civil e a vedação da completude no Direito Tributário. IN: FERREIRA, Eduardo Paz; TÔRRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico (orgs.). Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier: Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2013, v.2, p. 399-414.

²⁵ Uma “coisa autônoma pode tornar-se um objeto, se nós a colocamos diante de nós, seja em uma percepção imediata, seja em uma lembrança que a torne presente. O que faz da coisa uma coisa não reside entretanto nisso que a coisa seja um objeto representado; e essa “coisidade” não poderia ser determinada de modo algum a partir da objetividade do objeto” (HEIDEGGER, Martin. *La Chose*, in *Essais et Conférences*. Trad. André Préau. Gallimard, Paris, 1958, p. 196).

²⁶ Cf. NAGEL, Ernest; NEWMAN, James R. *Prova de GÖDEL*. Trad. Gita K. Guinsburg. Ed. Perspectiva. Ed. da USP. Debates, 75, São Paulo, 1973, p.83. Esses autores explicam o teorema de GÖDEL para não especialistas. Também no mesmo sentido, ver ELMER, Delia; *O Teorema de GÖDEL*. Seminário proferido na Letra Freudiana. Dezembro de 1991. Transcrição de Mônica Vasconcellos Soares de Souza. Esses são textos auxiliares para uma aproximação não técnica da difícil demonstração do teorema de GÖDEL, pois a sua compreensão exigiria a pré-compreensão de 46 outros postulados matemáticos. KARL GÖDEL, da Universidade de Viena, em 1931, publicou um artigo com o seguinte título: “Sobre as Proposições Indecidíveis dos Principia Mathematica e Sistemas Correlatos”, cujo conteúdo e até mesmo o seu título eram ininteligíveis aos matemáticos da época, em sua maioria. O artigo, não obstante, é considerado, hoje, pelos especialistas, um marco insuperável na história da lógica e da matemática. Em 1952, “a Universidade de Harvard concedeu-lhe um título honorífico e descreveu o trabalho como um dos mais importantes progressos da lógica nos tempos modernos”, dizem NAGEL e NEWMAN, op. cit., p. 13.

²⁷ Cf. ELMER, Delia; *O Teorema de GÖDEL... op. cit.* p. 1-10.

²⁸ Cf. ELMER, Delia; *O Teorema de GÖDEL... op. cit.* p. 24. Ensina ainda a mesma autora que “axioma e postulados são quase sinônimos. A diferença sutil é que um postulado não tinha na antiguidade, e até os séculos XVIII e XIX, nenhum suporte intuitivo como tinha o axioma. Eram verdades que não necessitavam de demonstrações, eram verdadeiras”.

tas. Ele mostra que “*se a aritmética é consistente então é incompleta*”. Enfim, o sistema tem algo não demonstrável, nem refutável, que está na ordem do indecidível.

Diz DÉLIA ELMER que, a rigor, GÖDEL provou que “*houve buraco do sistema, e aqui situamos o real.*” Logicamente, o sistema consistente tem um furo, sua incompletude. Enfim, conclui: “*dizemos desta impossibilidade de qualquer sistema recobrir o que é real. O buraco do sistema é o real*”²⁹.

Contudo, tal fenômeno não se dá apenas na Matemática. Em verdade, todo sistema, pensado de forma autonômica, que opere independentemente, tem de ser aberto em seu sentido, ou cognitivamente, para superar o paradoxo tautológico, que comprometeria a sua função e a sua consistência. Assim ocorre no sistema jurídico.

NIKLAS LUHMANN identifica o fechamento operacional do sistema, o seu funcionar recursivo e circular de forma autopoietica, como condição de independência, essencial ao Estado de Direito, mas, simultaneamente, abre-o do ponto de vista cognitivo. Enfim, o ato legislativo, como ato político, vincula-se a fins, objetivos e programas condicionais. Por meio de procedimentos específicos, o ato configura a seleção e a escolha entre interesses e dissensos, projetados em normas (ainda não inteiramente prontas) para o interior do sistema. O ato jurisdicional, centrado no sistema, lê as normas a partir do *input* do sistema, orientando-se pelos programas finalísticos do legislador, mas selecionados e filtrados pelos conversores internos, em operações fechadas às heterodeterminações externas. Enfim, como esclarece LUHMANN, o *direito constitui, em outras palavras, um sistema normativamente fechado, mas cognitivamente aberto*. A abertura para o real possibilita o aperfeiçoamento da ordem positiva, através das correções feitas pelo legislador nas leis que alimentam o sistema; igualmente, viabiliza as mudanças nos conceitos, substituídos que são, com o evoluir do Direito, por outros conceitos socialmente mais adequados e, com isso, alteram-se os resultados das operações internas, inclusive da atividade jurisdicional, que podem ser medidos, no *output* do sistema. E mais, a observação do observador – para identificar o que o observador não pode ver, pois estamos falando do real, daquilo que é indizível, e indecidível – em outro momento revela certo aspecto relevante dos fatos sociais para o Direito, alterando o ambiente externo e o próprio sistema, ao selecioná-lo e projetá-lo para o interior.

A concepção sistemática funcional, de NIKLAS LUHMANN, diz que o juiz somente pode operar em obediência às determinações do próprio sistema (auto-referência). Mas, por meio de cognição volitiva, extrai conceitos socialmente adequados, axiologicamente montados e abertos à realidade. Está o juiz limitado pelas normas e pelas seleções pesadas e sopesadas pelo legislador, pelos precedentes judiciais, pelos costumes. O legislador altera a matéria selecionada como o juiz, dentro das fronteiras impostas pelas leis e, dentro da evolução do aparato conceitual formado, constitui o Direito.

Sem trabalhar o papel do juiz como Poder do Estado, e suas funções imprescindíveis, mas focando o tema apenas do ponto de vista axiológico e semântico,

²⁹ Cf. ELMER, Delia; *O Teorema de GÖDEL...* op. cit. p. 44.

CANARIS trabalha a idéia de sistema realçando a sua unidade como realização do Direito e a natureza constituinte da decisão judicial.

CANARIS rejeita toda idéia de sistema “externo”; toda idéia como solução metodológica da ciência “pura” ou lógico-formal; da jurisprudência dos conceitos ou conexão de problemas. Rejeita, ainda, a visão assistemática de THEODOR VIEWEG. Para CANARIS, “o papel do conceito de sistema é, no entanto, como se volta a frisar, o de traduzir e realizar a adequação valorativa e a unidade interior da ordem jurídica”³⁰. Somente admite a idéia de sistema como unidade e ordem, regido pelos princípios supremos da segurança e da justiça, que exclui todos os demais conceitos de sistema, que não sejam aptos a desenvolver a adequação interna e a unidade de uma ordem jurídica. O sistema é ordem axiológica e teleológica. A Ciência do Direito converte-se, pois, em interpretação hermenêutica, em relação a um sistema aberto, que tem na sua incompletude, na sua modificabilidade histórica, a possibilidade de apreensão científica. A mobilidade e incompletude do sistema, não obstante, para CANARIS, convivem com as partes imóveis e fixas do mesmo sistema. Assim, a incompletude do sistema, mesmo do ponto de vista axiológico, é, também, realçada por CANARIS que, em certas áreas do Direito Privado alemão, denomina-as de imóveis (como na parte dos direitos reais, da sucessão legal e outras).

Portanto, é segura a afirmativa segundo a qual o sistema jurídico é incompleto no seu conjunto (não importa que estejamos nos referindo ao Direito Civil, Comercial ou Tributário). O real e o contingente impulsionam as operações internas do sistema, suas irritações e perturbações. Tal fenômeno explica as mutações sistêmicas e a relevância das técnicas de estabilização das expectativas. As mudanças no conteúdo das leis e na jurisprudência dos tribunais, decorrência dessa inaptidão para surpreendermos a “coisidade da coisa”, o real, em contrapartida atraem a adoção de princípios e de técnicas que atenuam a imprevisibilidade, a fluidez evolutiva como a irretroatividade, a boa fé e a proteção da confiança.

Embora todo o sistema jurídico seja incompleto e aberto à cognição, o Direito Privado tende à completude em sua aplicação concreta, exceção feita àquelas áreas em que a segurança dita restrições à mobilidade da expansão analógica, como nos direitos reais, nos direitos creditórios, sucessórios, etc.

Tomemos o sistema jurídico, pensado por CLAUS-WILHELM CANARIS, como modelo “interno”, destinado a apreender o Direito, através das significações de suas normas, pleno de valorações e de sentido e voltado à realização da segurança e da justiça. Enfim, o modelo aberto e incompleto, como interpretação hermenêutica. Nesse modelo, as partes imóveis e rígidas convivem perfeitamente com as móveis e flexíveis. Na verdade, o sistema depende, para se manter coeso, ordenado e unitário, exatamente dessas partes imóveis.

Ao afastar a idéia de sistema como sistema “externo”; como metodologia lógico-formal de uma Ciência “pura”; como simples jurisprudência dos conceitos, ou

³⁰ Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. – Introdução e tradução de A. Menezes Cordeiro – Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

como conexão de problemas tópicos, CANARIS pensa o sistema como adequação valorativa, ordenação e unidade interior da ordem jurídica. Rejeita qualquer outra idéia de sistema que não seja interpretativa para a constituição da decisão judicial concreta e o conceitua a partir das idéias de adequação valorativa e da unidade interior da ordem jurídica. O sistema é ordem axiológica e teleológica, cuja unidade está dirigida pelos grandes e prioritários princípios como justiça e segurança jurídica.

Concebido como ordem axiológica e teleológica, o sistema de CANARIS somente pode ser aberto às significações possíveis dentro dos limites dos enunciados lingüísticos das normas. Aberto a valorações, o sistema é incompleto e plenamente modificável.

Ora, o Direito Tributário está iluminado por valores e princípios como segurança jurídica (e seus desdobramentos no Estado de Direito), que impedem a completabilidade de suas normas, como se dá no Direito dos contratos. Ao contrário, as normas tributárias são incompletas (em relação à realidade) e incompletáveis por meio do uso da analogia ou da extensão criativa. Razões de segurança jurídica inspiram esse tratamento diferente, de tal modo que a boa-fé objetiva não pode ser utilizada como cláusula geral, em detrimento dos direitos do contribuinte.

Se a boa-fé objetiva se desenvolve na proibição do *venire contra factum proprium*, nos institutos materiais da *supsessio* e da *surrectio*, ou ainda no instituto processual anglo-saxão do *stoppel*, o fato é que no Direito Privado e, com mais razão, no Direito Público, a proteção da confiança, das expectativas criadas e o respeito à lealdade transformam-se em importantes equivalentes funcionais ou em acopladores estruturantes e estabilizadores do sistema. A primeira diferenciação, não obstante, desde logo reside no fato de que a irretroatividade e a proteção da confiança são princípios unilateralmente utilizados em favor do contribuinte/cidadão e contra o Estado. Não se aplicam em favor dos órgãos públicos dos três Poderes.

Enfim, têm total e ampla aplicação, no Direito Administrativo e Tributário brasileiros, as conclusões a que chegam a Dogmática e a jurisprudência alemãs e suíças. O princípio da proteção da confiança e da irretroatividade são princípios e direitos fundamentais individuais, que somente o privado pode reivindicar, em contraposição à Administração pública, ao Poder Legislativo e Poder Judiciário, quando os Poderes do Estado criam o fato gerador da confiança. Essa a razão de sua invocação, apenas em presença de modificação jurisprudencial, em detrimento do contribuinte. A boa-fé objetiva pode ser atribuída também à Administração Tributária, mas não sem lei expressa, enfim, ela somente atua como fonte de inspiração do legislador. Não se pode invocar o princípio da boa-fé objetiva como fonte autônoma de deveres dos contribuintes, pois somente a lei poderá criá-los. A questão da boa-fé objetiva resolve-se no princípio da legalidade.

Sintetizando os argumentos dessa teoria e da prática de muitos tribunais, inclusive do Brasil, temos:

(I) tais princípios – irretroatividade, boa-fé e proteção da confiança – são antes limitações do poder de tributar, em especial a irretroatividade e a proteção da confiança. Apresentam-se ambos, como expressão da segurança jurídica, no rol dos direitos e

garantias fundamentais. Essa também a posição do Supremo Tribunal Federal, conforme Súmula 654: *“a garantia da irretroatividade da lei, prevista no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, não é invocável pela entidade estatal que a tenha editado”*;

(II) é notável a relação de dependência do cidadão em face do Estado, em seus atos de intervenção e de regulação, de modo que o Ente estatal tem mais recursos, e muito mais abrangentes, para se prevenir de uma decepção (a criação de novos tributos é apenas um exemplo entre outros). Nessas hipóteses, aplica-se a regra *“quanto mais, tanto mais”*. Segundo BLANKE e também MUCKEL, para a estruturação da proteção da confiança, deve ser ainda considerada como determinante a fórmula *“quanto mais, tanto mais”* (je-desto-Formel), que O. BACHOF desenvolveu no Seminário de Ensino sobre o Estado de Direito de 1973, que diz o seguinte: *“quanto maior for a pressão da obrigatoriedade exercida pelo poder público, vinculando respectivamente o comportamento do indivíduo, e quanto mais o indivíduo ficar dependente de uma decisão do poder público, mais fortemente ele dependerá da possibilidade de poder confiar nessa decisão.”*³¹

Na verdade, as lições acima repetidas e registradas apenas confirmam as afirmações de NIKLAS LUHMANN, no sentido de que todo aquele que tem posição soberana em relação aos acontecimentos/eventos, não tem confiança a proteger. O Estado é que tem domínio sobre os atos praticados por seus três Poderes;

(III) se a proteção fosse considerada em favor do Estado, poderia ficar vulnerado o Estado de Direito, já que, apoiado na sua confiança, o Estado não poderia alcançar uma posição jurídica melhor frente ao cidadão do que, de qualquer modo, já resulta da lei, ou seja, no Direito Público, direitos e deveres dos cidadãos decorrem diretamente da lei;

(IV) os atos, ações e omissões do cidadão em face do Estado, abusivos ou fraudulentos, delituosos e de má-fé, todos já são previstos e sancionados nos termos da lei, mas é significativo, como explica WEBER-DÜRLER, *“que, nesse contexto, sempre se fale do abuso de direito do cidadão, e não da proteção da confiança do Estado.”*³²

(V) são aplicáveis os princípios da proteção da confiança e da boa-fé objetiva, para favorecer uma pessoa jurídica de Direito Público contra a outra ou contra o Estado, em convênios e contratos. Casos como de reduções de subvenção, de transferências ainda que voluntárias, mas já prometidas, entre os próprios Estados, podem ensejar soluções baseadas na boa-fé objetiva ou na proteção da confiança, como no Direito privado.

Como se vê a mera transposição de regras e cláusulas gerais, sem observância dos princípios gerais e superiores da Constituição - Estado de Direito e garantias

³¹ Cf. O. BACHOF desenvolveu a regra do *“quanto mais, tanto mais”*, no Seminário de Ensino sobre o Estado de Direito de 1973. Ver Götz, FG BVerfG II, p. 421 e BVerfGE 60, p. 253 (268), **apud** BLANKE, op. cit., ps.5-13. STEFAN MUNKEL (Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderungen. Band 576. Duncker & Humblot, Berlin, 1989), HERRMANN-JOSEF BLANKE (Vertrauensschutz im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht, Tübingen; Editora Mohr Siebeck, 2000, Jus Publicum, Vol. 57) e ROLAND KREIBICH (Der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht, Band 12, C.F. Muller Verlag, Heidelberg, 1992.).

³² Cf. WEBER-DÜRLER, Beatrice. Vertrauensschutz im öffentlichen Recht. Helbing & Lichtenhahn; Edição: 1. Auflage.

fundamentais - de um ramo jurídico para o outro, causam desvios e aberrações. Se nem mesmo no próprio Direito privado, as lacunas e sua complementabilidade têm aplicação homogênea, são errôneos os empréstimos feitos por alguns juristas dos institutos e regras civilistas, com que pretendem criar tributo por analogia, a fim de coibir o planejamento tributário e a economia de imposto.

Na obra *“Tipicidade da Tributação, simulação e norma antielisiva”*, ALBERTO XAVIER introduz o tema do planejamento tributário, dizendo:

a liberdade individual de os particulares se organizarem e contratarem de modo menos oneroso do ponto de vista fiscal é um dos temas mais nobres do Direito Tributário, intimamente ligado, como está, às garantias individuais que a visam proteger e que consistem nos princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.³³

Com inteira propriedade, lembra que não é compatível com a Constituição da República a adoção de uma cláusula geral antielisiva – aquela que, embora sem prática de ato ilícito pelo contribuinte, autoriza a Administração tributária a estender a incidência da norma legal a fato/ato estranho ao gerador e praticado com vistas à economia de imposto. A cláusula geral antielisiva acarreta necessariamente a complementação do Direito por meio de aplicação analógica e desloca a competência legislativa para o Poder Executivo.

Mas ela não se encontra consagrada no Direito brasileiro. Pensamos como ALBERTO XAVIER que não seria possível no sistema jurídico nacional a adoção de tal cláusula geral pelo legislador, em face de princípios constitucionais inerentes ao Estado de Direito, como a segurança jurídica e a legalidade rígida (a conceitualização determinada e fechada), que fundamentam e enformam os direitos e as garantias fundamentais do cidadão.

Explica ALBERTO XAVIER que a aplicação analógica da norma tributária (vedada no ordenamento brasileiro) deveria obedecer aos seguintes pressupostos de legitimidade³⁴: **(1)** a existência de lacuna, ou seja, a constatação de que certa situação de vida não se encontra disciplinada pela norma jurídica. Tal fenômeno (o buraco do real) existe em qualquer área do Direito, embora as discussões sobre a completude ou incompletude do Direito sejam inúteis, já que a vocação da incompletude é questão lógica e epistemológica. Como já notamos, o que se deve diferenciar, com muito mais propriedade, é se o sistema é completável ou não. Ora, a integração analógica não configura mera interpretação, mas criação de tributo novo. Assim é que nas áreas do Direito em que prevalece a necessidade de segurança jurídica, de previsibilidade e cognoscibilidade, o fenômeno criativo da analogia é **proibido**, quer estejamos nos referindo a sítios do Direito privado (direitos reais, títulos de crédito, direitos sucessórios, etc...) ou ao Direito Penal ou Tributário. Para mais, **(2)** a similitude dos casos ou identidade de razão de decidir. Mesmo na diversidade, se há identidade

³³ Cf. ALBERTO XAVIER. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Geral antielisiva*. São Paulo. Dialética, 2001, p.13.

³⁴ Cf. ALBERTO XAVIER, op. cit. ps.139-143

entre as notas e as características dos fatos comparados, então o tratamento jurídico deve ser idêntico para os dois casos. A aplicação analógica pressupõe dessemelhança essencial entre os fatos comparados; (3) a inexistência de vontade contrária da própria ordem jurídica de que tal integração se concretize. É inegável que o Estado de Direito, desdobrado na segurança e na legalidade rígida, tal como consagrado em nossa Constituição, veda a integração analógica. Não por outra razão, andou bem o legislador complementar quando proibiu o uso da analogia para se criar tributo novo (art. 108 do Código Tributário Nacional).

Ao estabelecer a diferenciação entre lacuna, espaço livre de Direito e direito de liberdade, ALBERTO XAVIER explica:

esta distinção fundamental entre ‘zonas’ ou ‘blocos’ do ordenamento jurídico não completos, mas ‘completáveis’ e zonas ou blocos do ordenamento jurídico ‘não completáveis’ relativiza a oposição entre os defensores da norma geral inclusiva e os defensores da norma geral exclusiva. A norma geral inclusiva -permissiva do argumento analógico - não é uma norma universal, mas setorial, no sentido de que apenas se aplica nos domínios em que o plano regulatório revele uma intenção de regulamentação total. Ao invés, a norma geral exclusiva - favorável ao argumento a contrário também não é uma norma universal, mas setorial, no sentido de que apenas se aplica nos domínios em que o plano regulatório revela uma vontade contrária à regulamentação total.³⁵

Nesse sentido, a questão da cláusula geral antielisiva diz respeito à própria incompletude sistêmica. Não se pode perder de vista que o sistema jurídico não pode cobrir todos os fatos econômicos e políticos. O buraco do real não é somente a inevitável constatação de que a vida é mais complexa do que o sistema jurídico, mas uma conclusão lógica (GÖDEL). O relevante é identificar as áreas ou setores em que a incompletude do sistema é **incompletável**, como é o caso do Direito Tributário ou Penal.

Com efeito, naqueles sítios em que o sistema quer abrigar a criativa vontade privada na formulação de novos contratos e novas fórmulas negociais de expansão da riqueza, ele enuncia normas vazadas em tipos flexíveis e graduáveis, abertos à realidade social (campo dos negócios jurídicos, por ex.). Procura o sistema dispor de categorias formais que possam abraçar a realidade econômica e social, ou ainda deixar às partes ou ao juiz a possibilidade de integração. Não obstante, naqueles ramos em que outros são os princípios prevalentes, como a segurança e a legalidade estrita, as normas postas pelo legislador chegam sempre com atraso ao desenvolvimento econômico e às novas riquezas conseqüentes. Resulta então que no Direito Tributário, o tempo de criação pelo legislador dos tributos jamais coincide com a geração da riqueza nova, por isso o descompasso já existente entre o tempo do ambiente externo e o tempo do sistema tributário, por ex., é maior do que em relação ao sistema do Direito privado. Isto é, a incompletude do Direito Tributário se dá em virtude do

³⁵ Cf. ALBERTO XAVIER, op. cit. p.145.

princípio da legalidade, animado pela ideia da segurança jurídica. Autoridades fiscais não podem completar aquilo que é incompletável. O que não se encontra previsto em lei é irrelevante, sob o prisma jurídico-tributário. Por isso mesmo, absolutamente pertinentes as elevadas considerações de ALBERTO XAVIER:

permitir-se que os princípios da capacidade contributiva e o da igualdade tributária exorbitem das suas funções de orientação e limite ao legislador ordinário para conferir amplos poderes aos órgãos administrativos e judiciais, com vista a reprimir na fase da interpretação e da aplicação do direito o negócio jurídico fiscalmente menos oneroso, significa a morte do princípio da legalidade tributária e retrocesso inaceitável no caminho da construção de uma sociedade, em que as liberdades civis e políticas asseguram a economia de mercado e os valores da personalidade.³⁶

Sob o prisma estritamente dogmático, nossas considerações em muito tangenciam a abordagem anterior e coincidem com as lições de GILBERTO DE ULHÔA CANTO a que aludimos anteriormente.

Assim como o saudoso jurista carioca, é necessário fincar raízes na distinção entre elisão e evasão fiscal. Com base nela é que podemos afirmar, como outrora afirmamos, que atos e negócios jurídicos dissimulados são atos ilícitos, e portanto, conceitualmente não dizem respeito a planejamento tributário. Se são atos ilícitos, não devem prevalecer, pelo que é absolutamente constitucional a norma contida no parágrafo único do art. 116 do CTN que permite às autoridades fiscais desconsiderá-los. O que viola a lei é e sempre será ato ilícito. Economia tributária, planejamento tributário, elisão fiscal – seja lá o nome que se dê ao fenômeno – é ato situado, por definição, no âmbito da licitude. As principais diferenças entre evasão e elisão fiscais foram magistralmente traçadas por SAMPAIO DÓRIA:

Indicadas assim as principais características da simulação, verifiquemos agora os critérios que permitem distingui-la, quando de sua incidência tributária, da elisão fiscal.

- (a) Inicialmente, a natureza dos meios. Na elisão são sempre lícitas; na simulação esconde-se, sob a habilidade maior ou menor do agente, sua ilicitude.
- (b) Quanto à ocorrência do fato gerador, a economia fiscal, conforme vimos, pressupõe a adoção de formas alternativa, de molde a evitar a verificação do pressuposto de incidência. Na simulação, o fato gerador ocorre efetivamente, mas vem desnaturado em sua exteriorização formal, pelo artifício utilizado, em sua aparência, como pressuposto de incidência legal.
- (c) Com relação à eficácia dos meios, ou seja, a efetividade da forma jurídica adota e a compatibilidade lógica entre forma e conteúdo, na economia a forma jurídica conquanto alternativa, é real; na simulação, é mero pretexto. Ademais, há correspondência lógica entre conteúdo e forma na elisão, embora nem sempre usualmente o respectivo resultado econômico venha a se manifestar sob a estrutura selecionada. De qualquer modo, a elisão tem como pré-requisito de sua concretização que o instrumental jurídico escolhido possua inquestionável idoneidade para permitir o enquadramento razoável da situação de fato. Na simulação, ao contrário, há em

³⁶ Cf. ALBERTO XAVIER, op. Cit. P. 158.

geral incompatibilidade entre a forma e 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. Na primeira hipótese, o molde jurídico aceita, com mínima margem de acomodação, o fato que nele se insere. Na segunda, é evidente quase sempre, a violência da adaptação da forma jurídica aos fatos.

(d) No tocante aos resultados, na elisão produzem-se os resultados próprios do negócio jurídico utilizado, ao passo que 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.³⁷

Resta claro, portanto, a partir de do exposto, que o fenômeno do planejamento tributário e do parágrafo único do art. 116 do CTN se situam em categorias jurídicas distintas: o primeiro, no âmbito da licitude; o segundo, na ilicitude. Por isso mesmo, absolutamente correto o voto da Ministra Cármen Lúcia nos autos da ADI 2446.

Também acompanhamos o entendimento de GILBERTO DE ULHÔA CANTO quanto à vedação da interpretação econômica das leis fiscais no nosso ordenamento jurídico. Com efeito, a leitura dos arts 109 e 110 do CTN se inspiram nos valores da segurança jurídica, da certeza e da proteção à confiança. O que significa o art. 110 do CTN? Nada mais do que uma limitação à discricionariedade do legislador tributário. Com efeito, o dispositivo determina que o conceito, a forma ou o instituto utilizado pela Constituição carrega em si a predicação, a conotação completa que lhe é dotada no Direito Privado. Nesse sentido, não há como se cogitar de norma geral antielisiva entre nós, mas apenas normas antielisivias específicas em cada caso, postas – sempre – pelo próprio legislador.

Para mais, o princípio da especificidade conceitual (também chamado de tipicidade) insculpido na Constituição Federal, em seu art. 150, I, e esmiuçado pelo art. 97 do CTN veda a instituição de uma norma geral antielisiva no Brasil. Ora, no art. 97 do CTN estão constituídas as notas e qualificações determinantes dos tributos, que necessariamente devem especificar os conceitos descritivos e prescritivos contidos nas normas tributárias. Portanto, se resta delineada na lei instituidora do tributo uma hipótese de incidência X, composta pelos caracteres a, b, c e d, a significar, respectivamente, os aspectos material, pessoal, temporal e espacial desta mesma hipótese de incidência, é necessário que o suporte fático corresponda, de modo idêntico, ao conceito legal composto pelos caracteres a, b, c e d. Se o fato for parecido, porém não idêntico, não há que se falar em incidência e, por via de consequência, em nascimento de obrigação tributária. Qualquer raciocínio em sentido contrário nos parece, invariavelmente, uma tributação por analogia, expressamente proibida pelo art. 108, §1º do CTN.

Some-se a isso o argumento anteriormente mencionado, no sentido de que as autoridades fiscais não têm o condão de completar aquilo que, por natureza, é incompletável sem lei.

³⁷ SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1977, p.65-67.

Não se deve perder de vista, outrossim, que a lei instituidora do tributo utiliza-se de conceitos determinantes e não de tipos, assim como o intérprete pensa por meio de conceitos (e não de tipos).³⁸

Tipos e conceitos são movimentos em conflito no Direito, manifestados na estrutura aparente do ordenamento, mas que, na realidade, correspondem a tensões internas mais profundas. Essas tensões encontram-se nas relações de interdependência entre os valores jurídicos básicos que se manifestam, concretamente, em bens e interesses juridicamente protegidos ou direitos fundamentais e complexo de garantias que os assegurem.

De um lado, encontramos o tipo como ordem rica de notas referenciais ao objeto, porém renunciáveis, que se articulam em uma estrutura aberta à realidade, flexível, gradual, cujo sentido decorre dessa totalidade. Nele, os objetos não se subsumem mas se ordenam, segundo método comparativo que gradua as formas mistas ou transitivas. Nos tipos poderemos encontrar campo fértil para as analogias. De outro lado, os conceitos fechados se caracterizam por denotar o objeto através de notas irrenunciáveis, fixas e rígidas, determinantes de uma forma de pensar seccionadora da realidade, para a qual é básica a relação de exclusão “ou...ou”. Por meio dessa relação, calcada na regra de identidade, empreendem-se classificações com separação rigorosa entre as espécies.

Como já afirmamos no presente estudo, o princípio da segurança jurídica, cuja maior concretização se dá pela legalidade estrita, impõe a prevalência da metodologia conceitual-classificatória em detrimento da tipológica (e da analógica) ainda que se esteja diante da presença de indeterminações conceituais. Neste ramo jurídico, ainda assim opera-se o método subsuntivo alternativo excludente.

Por isso mesmo, as cláusulas gerais antielisivas reduziriam substancialmente a segurança, a certeza e a previsibilidade. Lado outro, caso prevalecesse o modo de pensar tipológico – porque melhor adaptado aos princípios da igualdade e permeabilidade às mutações sociais – a interpretação econômica das leis fiscais e a cláusula geral antielisiva encontrariam plena justificação. Igualmente as presunções, somatórios e pautas de valores poderiam ser adotados pela Administração fazendária, sem possibilidade de contraste com a lei, uma vez que o modo de pensar tipológico admitiria a possibilidade discricionária de uma multiplicidade de caracterizações. Contudo, prevalece em matéria tributária, o princípio da segurança jurídica, de modo que os tributos especificam-se por meio de conceitos determinados, e não os tipos fluidos ou flexíveis: ou o fato corresponde à hipótese de incidência tributária ou não. *Tertium non datur*.

4. À GUISA CONCLUSIVA: A INTERPRETAÇÃO DA DECISÃO A SER PROFERIDA NA ADI 2446 E A REGULAMENTAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN

Conforme asseveramos, a ADI 2446 conta com cinco votos favoráveis à constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN. A Ministra Cármen Lúcia,

³⁸ Para uma abordagem completa da matéria, confira-se DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito tributário, direito penal e tipo. – 3 ed.rev.e atual. – São Paulo: Forum, 2008.

em voto louvável, colocou o dispositivo no seu devido lugar: como uma norma antievasiva, e não antielisiva, como discutiam Fisco e contribuintes.

Nesse sentido, quatro possibilidades de resultado do julgado se nos afiguram possíveis, a partir dos juízos de constitucionalidade e de conteúdo normativo, quais sejam: (i) a declaração de constitucionalidade do dispositivo, interpretando-o como norma antielisiva; (ii) a inconstitucionalidade do dispositivo, interpretando-o como norma antielisiva; (iii) a constitucionalidade do dispositivo, interpretando-o como norma antievasiva; e a (iv) a inconstitucionalidade do dispositivo, interpretando-o como norma antievasiva.

Estamos de acordo com o voto da Min. Cármen Lúcia, adotando a posição (iii). Contudo, somente será possível saber qual o sentido normativo adotado pelo STF após a conclusão do julgamento, bem como a partir da leitura do acórdão e dos fundamentos plasmados pela corrente majoritária. É muito provável que seja declarada a constitucionalidade do dispositivo (que já conta, rememore-se, com cinco votos nesse sentido). A questão residirá em saber qual o conteúdo normativo que o STF dará ao parágrafo único do art. 116 do CTN.

Uma questão, porém, ainda remanesce pendente de análise, que passamos desde já a proceder, muito embora sem pretensão de esgotamento da matéria, o que seria impossível para os fins do presente trabalho: Qual o conteúdo possível da regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN, uma vez que o dispositivo exige a observância “[a]os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”?

Parece-nos que a regulamentação que vier versará sobre critérios de combate à evasão, procedimentais ou materiais. Isso não significa que, na ausência da norma de regulamentação, o combate à fraude, à sonegação e à evasão não possa ser feito. Para nós, tal omissão legislativa significa apenas que as fiscalizações tributárias atuarão sem uma clara delimitação, a ser feita pelo legislador no futuro e de todo recomendável, dos limites materiais e formais à atuação administrativa contra as práticas dissimuladoras da ocorrência do fato gerador ou de outros aspectos da norma de tributação.

Alguns limites materiais, se vencedores, já estão postos no voto da Ministra Cármen Lúcia, e servem de guia à Administração, mesmo em face de omissão da lei. Servem ainda de guia ao legislador: o combate à evasão deverá guardar espaço para o planejamento tributário e para a economia de imposto, além de respeitar a vedação da analogia criadora de tributos não previstos em lei.

Mas além disso, a regulamentação da desconsideração de atos dissimulados passa por uma análise material e outra procedimental propriamente dita.

Sob o ponto de vista material, a lei ordinária a que faz referência o parágrafo único do art. 116 do CTN poderia dispor a respeito de critérios para a conceituação de atos dissimulados. Despicienda a observação no sentido de que, se a pretexto de conceituar os atos dissimulados, venha a lei pretender dispor sobre atos elisivos, patente será sua ilegalidade.

Para mais, há casos em que é muito difícil a caracterização dos atos dissimulados. Nesse sentido, a regulamentação legal poderia estabelecer limites entre o que seriam ou não esses atos, bem como outros aspectos para sua identificação.

É legítimo, ainda, sempre bom afirmar, a possibilidade do legislador combater eventuais casos elisivos pela norma específica. É o que dita nosso Sistema Jurídico, rígido na segurança jurídica e na legalidade.

Por sua vez, é amplíssimo o leque de possibilidades de regulamentação estritamente procedimental. Nesse âmbito, poderiam ser estabelecidas regras a respeito do procedimento fiscalizatório, bem como normas a respeito do lançamento e da respectiva exigência do tributo advindo da desconsideração dos atos dissimulados – evidentemente, tais regras estariam hierarquicamente subordinadas àquelas previstas no CTN.

Ainda no âmbito procedimental, questão de suma relevância diz respeito ao ônus probatório em tais hipóteses. Sustentamos, de há muito, que à Fazenda Pública compete “o ônus de provar que o negócio jurídico é mera aparência ou oculta uma outra relação jurídica de natureza diversa, ou seja, esconde a ocorrência do fato gerador”.³⁹

Isso porque os atos jurídicos presumem-se válidos, de modo a estabilizar o sistema, com vistas ao atendimento da segurança, da certeza e da previsibilidade. Nesse sentido, a norma autorizadora da desconsideração de atos e negócios jurídicos dissimulados pressupõe justamente a demonstração, pela Fazenda Pública, de que tais atos e negócios eram fraudulentos, a evidenciar a ocorrência do fato gerador.

Segue-se daí o lançamento do tributo devido, dotado de presunção de certeza e liquidez, conforme preceitua o art. 204 do CTN e a Lei de Execuções Fiscais. Contudo, não se pode concluir a partir de tal assertiva que o título advindo do respectivo ato administrativo teria presunção de legitimidade maior do que os demais – uma vez que a presunção de legitimidade é comum a todos os títulos executivos extrajudiciais. Com efeito, “a unilateralidade é a única peculiaridade própria do ato administrativo, que também se manifesta na formação do título executivo da Fazenda Pública”.⁴⁰

A este respeito, mantemo-nos fieis às conclusões a que anteriormente chegamos:

1. a presunção de liquidez e certeza do título executivo da Fazenda Pública não é algo peculiar, mas comum a qualquer título;
2. a peculiaridade da matéria está, mais uma vez, na unilateralidade do ato administrativo que formará o título executivo;
3. o direito de impugnar o lançamento – com efeito suspensivo inafastável – é viga mestra da ordem jurídica nacional, garantido substancialmente pelo art. 5º, LX, da Constituição;
4. a necessidade de prova “inequívoca” para ilidir a presunção de certeza e liquidez, a que nos remete o parágrafo único do art. 204 do CTN restringe-se à matéria de fato e sua demonstração, como alerta Aliomar Baleeiro, nem exigindo alguma robustez especial em razão da pessoa do credor, nem se referindo à qualificação e ao enquadramento jurídico dos fatos;
5. e que, finalmente, deve o juiz despir-se de preconceitos eventuais que tenha, ou de premissas equivocadas, se supõe que os atos administrativos de cobrança dos tributos incorporariam *ius imperium*, superioridade e imperatividade, de modo que a prova a ilidir a cobrança teria de ser excepcionalmente segura ou dotada de qualificação espe-

³⁹ DERZI, *A Desconsideração...*, op. cit., p. 226.

⁴⁰ DERZI, *A Desconsideração...*, op. cit., p. 228.

cial. Em absoluto. Sem esse prévio juízo, será incapaz de entender que à presunção de legitimidade do ato administrativo e de certeza do título executivo da Fazenda Pública contrapõe-se a presunção de verdade advinda do atos e negócios jurídicos, formados pelo próprio contribuinte (e de sua escrita) e que, sobretudo, ambas presunções não podem prevalecer contra a verdade, a realidade (conformada e enformada pela norma legal) a ser investida como norte do Direito Tributário e do Processo.⁴¹

Tais considerações a respeito da regulamentação da desconsideração dos atos dissimulados em muito se relacionam com a ideia de proteção da confiança sistêmica. Retoma-se, para tanto, a noção de sistema jurídico de LUHMANN, a que nos referimos anteriormente, marcado pelas características de ser (i) operacionalmente fechado (funcional e autopoietico) – isto é, porque opera por próprios elementos e segundo a sua própria lógica, seu próprio método e (ii) cognitivamente aberto, porque o legislador, ao introjetar as leis no sistema, baseia-se em valores e interesses externos ao Direito.

Contudo, para que a vida em sociedade se mostre possível – e não é outra a função do Direito – o sistema jurídico precisa oferecer um mínimo de confiança e de segurança aos membros do corpo social, sob pena de não se prestar ao seu mister de pacificação do comportamento humano.

Por tal razão, a busca da previsibilidade e certeza do Direito centra-se na confiança sistêmica: *“Mostrar confiança é antecipar o futuro. É comportar-se como se o futuro fosse certo. Poder-se-ia dizer que, por meio da confiança, o tempo se invalida ou ao menos se invalidam as diferenças de tempo”*⁴², não como mera esperança, mas numa expectativa confiável que pode interferir na decisão tomada pela pessoa que confia, de modo que a única forma de confiar no futuro é antecipá-lo a valor presente.

Por isso, a confiança sistêmica é cara ao modelo desenhado por LUHMANN, pois através dela se permite a redução da complexidade e das expectativas que possam ser criadas. A antecipação do futuro, enfim, permite que não se trabalhe mais com um ambiente em que o Direito não possa ser eficaz.

Portanto, em síntese, a confiança agiria como uma espécie de catalizador social, reduzindo as possibilidades futuras e, com isso, propiciando ao Direito dar uma satisfação à sociedade dentro da linha do esperado. Criar expectativas previsíveis (não estáticas) acaba por reduzir a complexidade na ordem social. E aqui é preciso dizer que não se trata de uma confiança pessoal, mas sistêmica, gerada através de símbolos, onde o processo de aprendizagem pelas experiências vividas fica mais fácil. Não significa que os perigos do futuro estão eliminados, mas o norte estará delineado pela confiança depositada no sistema.

Consoante afirmado alhures, o Estado não ocupa a posição daquele que confia, e que, por isso, mereça proteção, mas a ele poderá ser imputada a responsabilidade pela confiança gerada, porque detém a supremacia sobre os eventos/acontecimentos. Fundamental é compreender que, a partir do momento em que a norma é inserida

⁴¹ DERZI, *A Desconsideração...*, op. cit., p. 229-230.

⁴² LUHMANN, Niklas. *Confiança*. Santiago: Anthropos, 1996, p. 21.

no sistema, a confiança “*implica a expectativa confiável, que interfere diretamente na decisão tomada pela pessoa que confia*”.⁴³

Sob a ótica do Direito Público⁴⁴, a proteção da confiança (e boa-fé objetiva) caracteriza-se pela circunstância de que, nesta senda, “*o fato indutor da confiança é criado pelo Estado ou por órgãos públicos estatais*”⁴⁵, seja ele na condição de juiz, administrador ou legislador. Por tal razão, somente o particular encontra-se sob o manto da proteção do referido princípio, jamais o Estado.⁴⁶

A regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN representaria, portanto, uma importante indução do Estado à confiança dos contribuintes no Sistema Jurídico brasileiro. Regulando-se a desconsideração dos atos dissimulados, os contribuintes poderiam compreender não só seu conceito e os limites para a sua caracterização, mas sobretudo os procedimentos inerentes à sua fiscalização, constituição do crédito e regras relativas aos ônus probatórios. Isto não significa outra coisa senão segurança jurídica: conhecimento prévio das regras e procedimentos.

Do que se conclui, ao fim e ao cabo, que a futura – ainda que tardia – regulamentação do supracitado dispositivo, longe de trazer maiores entraves, implementaria no ordenamento jurídico nacional ainda mais legalidade, mais confiança e mais segurança jurídica, valores tão caros ao Estado Democrático de Direito insculpido no art. 1º de nossa Constituição Cidadã.

REFERÊNCIAS

BLANKE, Herrmann-Josef. Vertrauensschutz im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht, Tübingen; Editora Mohr Siebeck, 2000, Jus Publicum, Vol. 57.

CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito. – Introdução e tradução de A. Menezes Cordeiro – Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulados segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. IN: O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 205-232.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito tributário, direito penal e tipo. – 2 ed.rev.e atual. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. O planejamento tributário e o buraco do real. Contraste entre a completabilidade do Direito Civil e a vedação da completude no Direito Tributário. IN: FERREIRA, Eduardo Paz; TÔRRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico (orgs.). Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier: Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2013, v.2, p. 399-414.

ELMER, Delia; O Teorema de GÖDEL. Seminário proferido na Letra Freudiana. Dezembro de 1991. Transcrição de Mônica Vasconcellos Soares de Souza.

⁴³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009. p.329.

⁴⁴ O tema da proteção da confiança e da boa-fé objetiva foi amplamente estudado no Direito Privado, onde sua elaboração teórico-dogmática antecedeu à própria concepção publicista, sobretudo pelos estudos de Canaris. Confira-se, a respeito, DERZI, *Modificações...*, op.cit., 338-377.

⁴⁵ DERZI, *Modificações...*, op.cit., p.390.

⁴⁶ Cf. DERZI, *Modificações...*, op.cit., p.395-399.

- HEIDEGGER, Martin. *La Chose*, in *Essais et Conférences*. Trad. André Préau. Gallimard, Paris, 1958.
- KREIBICH, Roland. *Der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht*, Band 12, C.F. Muller Verlag, Heidelberg, 1992.
- LUHMANN, Niklas. *Confianza*. Santiago: Anthropos, 1996.
- MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldino. *Teoria Geral do Negócio Jurídico*. São Paulo: Atlas, 1991.
- MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil. Parte Geral*. 28ª ed atualizada. São Paulo: Saraiva, 1989.
- MUNKEL, Stefan. *Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderungen*. Band 576. Duncker & Humblot, Berlin, 1989.
- NAGEL, Ernest; NEWMAN, James R. *Prova de GÖDEL*. Trad. Gita K. Guinsburg. Ed. Perspectiva. Ed. da USP. Debates, 75, São Paulo, 1973.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil. - Vol I. Introdução ao direito civil: teoria geral do direito civil. - 23 ed. Revista e Atualizada por Maria Celina Bodin de Moraes*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- REZENDE, Condorcet. Gilberto de Ulhôa Canto: um artesão do Direito. *Revista de Direito Administrativo*, nº 202, out./dez. 1995, p.387-389.
- SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1977.
- ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Elisão e evasão*. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 13*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988, p. 1-111.
- ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Estudos e Pareceres de Direito Tributário (Imposto sobre a Renda)*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975, p. 337-357.
- XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Geral antielisiva*. São Paulo. Dialética, 2001.
- WEBER-DÜRLER, Beatrice. *Vertrauensschutz im öffentlichen Recht*. Helbing & Lichtenhahn; Edição: 1. Auflage.
- WURLOD, Marcel. *Forme Juridique et Réalité Économique dans l'Application des Lois Fiscales*. Lausanne, F. Rouge & Cie. S.A., 1947.