

# Liberdade, Segurança Jurídica e Poder de Tributar

Paulo Roberto Riscado Junior

Não é possível ao Estado concretizar praticamente nenhum direito fundamental, sem que exista fonte de receita para tanto<sup>1</sup>. A receita oriunda dos tributos é imprescindível para a concretização dos direitos fundamentais.

O poder do Estado de impor à sociedade o pagamento de tributos é limitado pela Constituição Federal de 1988. O título da Seção II do Capítulo I do Título VI da Constituição é, textualmente, “Das Limitações ao Poder de Tributar”. E, dentre elas, aparece em primeiro lugar o chamado “princípio da legalidade”.

Em função do princípio da legalidade, o Estado não pode exigir tributo sem que exista norma legal que o estabeleça. O princípio da legalidade relaciona-se com a necessidade de segurança em face do arbítrio estatal, e dele podem ser extraídos outros princípios e regras, como a tipicidade cerrada, a impossibilidade da utilização de analogia para a cobrança de tributos (art. 109 do CTN), a irretroatividade e a anterioridade, dentre outros.

Ora, em uma interpretação usual do princípio da legalidade, o contribuinte não estaria proibido de realizar o planejamento tributário (ou a elisão fiscal), comumente conceituado como negócio jurídico ou série de negócios jurídicos, ou ainda simples atos unilaterais que previnem a ocorrência do fato gerador do tributo e o nascimento da obrigação tributária<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Vide HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost Of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*, W. W. Norton & Company, 1999.

Sobre o tema, Ingo Wolfgang Sarlet faz a seguinte consideração: “Com efeito (...) todos os direitos fundamentais (inclusive os assim chamados direitos de defesa) (...) são, de certo modo, sempre direitos positivos, no sentido de que também os direitos de liberdade e de defesa em geral exigem – para sua realização – um conjunto de medidas positivas por parte do poder público, que abrangem a alocação significativa de recursos materiais e humanos para sua proteção e implementação”. SARLET, Ingo Wolfgang, *A Eficácia Dos Direitos Fundamentais*, Sétima Edição, Livraria do Advogado, 2007.

<sup>2</sup> Mas Ricardo Lobo Torres alerta que “(...) a legalidade tributária é princípio de mão dupla. Vincula a Administração Fiscal, que só pode agir nos limites da lei. Mas obriga também o contribuinte, que fica

Todavia, se o tributo é fonte de receita indispensável para a concretização dos direitos fundamentais, seria legítimo que o contribuinte atuasse de modo a reduzir ou anular a carga tributária que poderia, normalmente, arcar? É correto dizer que essa liberdade é limitada pelo direito daqueles que necessitam ter acesso aos direitos fundamentais mais básicos?

Efetivamente, não há nenhuma dúvida de que a tributação, qualquer que seja o seu fundamento (implementação de direitos fundamentais, “razões de Estado”), levada a efeito sem a existência de norma legal que a justifique, é sinal de arbítrio, não admitido pela Constituição Federal de 1988<sup>3</sup>.

Entretanto, não há como deixar de considerar, na avaliação do conflito entre a liberdade e o poder estatal de tributar, a necessidade de concretização dos direitos fundamentais, que dependem da receita estatal. E esse novo componente termina, então, por reduzir o âmbito de incidência do princípio da legalidade, ou ainda flexibiliza as normas que dele eram extraídas, por interpretação (como dito, tipicidade cerrada, proibição de analogias, anterioridade e irretroatividade, etc.)

Em verdade, a elisão fiscal é combatida pelo Estado, sem desrespeito ao princípio da legalidade, mediante várias providências, como a edição de leis que limitam ou negam efeitos de negócios jurídicos em face da lei tributária, que obrigam os contribuintes a transacionar de determinada forma, que criam presunções de ocorrência de fatos geradores de tributo ou mesmo fatos geradores fictícios.

Contudo, a prática demonstra uma sofisticação nos planejamentos tributários, com a multiplicação de variantes, fiscalmente menos onerosas, de negócios jurídicos que seriam normalmente tributados. Diante do

---

proibido de abusar do planejamento fiscal e de praticar a elisão lícita”. TORRES, Ricardo Lobo, Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. II, Renovar, 2005

<sup>3</sup> A limitação aos direitos fundamentais é orientada pelo princípio da preservação do núcleo essencial. Sobre o tema, MENDES, Gilmar Ferreira, Direitos Fundamentais e Controle De Constitucionalidade, Saraiva, 2004. Outrossim, acerca dos elementos envolvidos na ponderação desses princípios, MISABEL DERZI (*apud* BALEEIRO, Aliomar, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, Forense, 1998) apresenta interessante consideração sobre o assunto em estudo:

“De fato, quando se coloca na balança, de um lado, v.g., a violação, na arrecadação tributária, de um interesse particular, de um direito ou garantia constitucional de certo contribuinte X e, de outro lado, o interesse superior da coletividade nos recursos dela advindos, a preferência já está antecipadamente demonstrada pela simples escolha desproporcional dos princípios e valores em jogo. Somente se poderia balancear, nesse caso, o peso dos interesses arrecadatários para a sociedade contra o peso do custo social total da violação de um direito e garantia individual, do desrespeito de um princípio constitucional (de todos os cidadãos, como contribuintes potenciais)”.

contexto em que há uma “explosão” de situações que a lei deveria regular, o combate à elisão fiscal passou a exigir regras de direito tributário mais ágeis, afastando o casuísmo das normas criadas caso a caso. As normas ágeis são as mais genéricas, que podem ser utilizadas em várias hipóteses. No Brasil, há o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, apelidado “cláusula anti-elisão”, *verbis*:

“Art. 116. (...)

(...)

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”.

Perceba-se que nesse artigo não está claro, a um primeiro exame, qual a situação fática regulada, e nem a consequência decorrente da aplicação da norma. Como referido acima, esse fato indica, exatamente, a restrição das normas que seriam decorrentes do princípio da legalidade. Mas, alguns doutrinadores alegaram que o artigo seria inconstitucional justamente pela impossibilidade de prever os comportamentos abrangidos pela regra, ou seja, por ferir a segurança jurídica<sup>4</sup>.

Tal argumento, de que a generalidade da lei seria causa de insegurança jurídica, não deixa de ser válido em determinadas hipóteses. Mas não é possível escamotear a complexa realidade contemporânea, que, de qualquer forma,

---

<sup>4</sup> “O referido dispositivo despoja o Congresso Nacional do poder de produzir a lei tributária e transforma o agente fiscal em verdadeiro legislador, para cada caso aplicando, não a lei parlamentar, mas aquela que escolher. Afeta, o artigo 116, uma outra cláusula pétrea (artigo 60, parágrafo 4, inciso II), que é a separação dos poderes, pois autoriza o representante do Fisco a deixar de aplicar a lei ao fato a que se destina, e a escolher, no arsenal de dispositivos legais, aquele que resulte mais oneroso, a partir de presunção de que o contribuinte pretendeu utilizar-se da ‘lei’ para pagar menos tributos. Como, pelo novo artigo 116, não é a lei que deverá ser aplicada à hipótese impositiva, mas sei a intenção do agente de obter mais tributos, qualquer lei, apesar de rigorosamente seguida pelo contribuinte, poderá ser desconsiderada, para dar lugar à aplicação daquela que representar maior incidência. A figura da ‘elisão fiscal’, diversa da ‘evasão’ – aquela objetivando a economia legal de tributos e esta a ilegal – deixa de existir no direito brasileiro. Pela nova norma, nenhum contribuinte terá qualquer garantia, em qualquer operação que fizer, pois, mesmo que siga rigorosamente a lei, sempre poderá o agente fiscal, à luz do despótico dispositivo, entender que aquela lei não vale e que o contribuinte pretendeu valer-se de uma ‘brecha legal’ para pagar menos tributos, razão pela qual, mais do que a lei, a sua opinião prevalecerá. Se não vier a ser suspensa a eficácia dessa norma pelo S.T.F., em eventual exercício de controle concentrado, o direito tributário não mais se regerá pelo princípio da legalidade, mas pelo princípio do ‘palpite fiscal’.” (Martins, Ives Gandra da Silva, O Planejamento Tributário e a L.C. 104. São Paulo, Dialética, 2001, p. 125/126).

necessita de novos modelos de regulação legal. Basta ver que impedir o planejamento tributário com a edição de normas casuísticas, situação em que, consoante aquele argumento, não haveria que se falar em insegurança jurídica, resulta na chamada “inflação legislativa”, a reprodução descontrolada de normas. Ora, o que importa em maior insegurança jurídica: inflação legislativa ou normas genéricas?<sup>5</sup> Ambas as situações se equivalem.

Portanto, parece ser mais correto afirmar que a insegurança jurídica em verdade se origina da multiplicidade de situações que passam a dever ser reguladas no mundo contemporâneo. Tanto a inflação legislativa quanto as cláusulas genéricas seriam sintomas desse contexto.

Por outro lado, o modo como o parágrafo único do art. 116 foi redigido pode dar a entender que se estaria diante da enunciação de um princípio<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> Importante ilustrar essa constatação com o entendimento do doutrinador JOSÉ EDUARDO FARIA: “Do mesmo modo como sempre ocorre com a inflação econômica, essa desenfreada e desordenada produção legislativa, chamada por alguns autores ‘anomia jurídica’ e de ‘explosão legal’, também costuma encurtar horizontes decisórios, acirrar conflitos, inviabilizar o cálculo racional e, por fim, disseminar uma insegurança generalizada na vida sócio-política e no mundo dos negócios. Se, no âmbito da economia, a inflação liquida com a reciprocidade de expectativas inerente às bases contratuais e demais alicerces do mercado, no universo do direito positivo ela implode os marcos normativos fundamentais da vida social; impede a certeza jurídica; e ainda acaba contribuindo para reduzir a pó direitos conquistados de modo legítimo. Nas duas inflações o resultado termina sendo basicamente o mesmo: as relações permanentes entre os agentes produtivos e os sujeitos de direito tendem a se dar em termos cada vez mais desordenados e imprecisos, e não institucionalmente balizados, a ponto de, numa situação extrema, tornarem-se praticamente desprovidas de sentido. (...)”

Tão relevantes quanto esse fenômeno são os problemas de ‘recepção’ e compreensão por parte da sociedade do ordenamento jurídico inflacionado. Na medida em que se caracteriza pelo intercruzamento cada vez mais disfuncional de muitas de suas regras e pela ‘textura’ crescentemente aberta de outras, em face do uso intensivo de cláusulas gerais, normas programáticas e conceitos jurídicos indeterminados, esse ordenamento acaba permitindo as mais variadas leituras. E a tendência é a de que, quanto maior for a complexidade sócio-econômica, mais acentuado se torna o caráter polissêmico das normas, por causa desses seus conceitos flexíveis, porosos, tópicos, indeterminados e programáticos, como, ‘bem comum’, ‘justo equilíbrio’, vedação de ‘cláusulas contratuais abusivas’ e ‘proibição de onerosidade excessiva’ ou como ‘sociedade livre, justa e solidária’ (Constituição Federal, art. 3. I), ‘abuso de poder’ e ‘força maior social’, obrigando o intérprete a definir seu sentido e seu conteúdo a partir das singularidades dos casos concretos. Essa polissemia tem uma dimensão paradoxal. Se por um lado ela decorre muitas vezes do comportamento às vezes experimental, às vezes errático do legislador, diante do desafio de tipificar situações cada vez mais particulares ou específicas, por outro também resulta de uma estratégia pragmática por ele conscientemente adotada para dar conta daquela complexidade, regulando interesses bastante diversificados numa mesma norma ou, então, conciliando mudança e permanência num dado texto legal” (FARIA, José Eduardo, *O Direito na Economia Globalizada*, 1ª Edição, 4ª Tiragem, Malheiros).

<sup>6</sup> Adota-se o conceito de Humberto Ávila:

“As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Parece estranho que a liberdade individual seja limitada por uma norma que não expressa, claramente, qual o comportamento que é proibido e qual a consequência dessa proibição.

Todavia, quereria isso dizer que os princípios não poderiam limitar determinados comportamentos, apenas porque a sua hipótese de incidência não está clara? Segundo a doutrina moderna, não é bem assim.

Com efeito, afirma-se atualmente, com muita ênfase, que os princípios são normas, e também proíbem ou obrigam comportamentos. J.J Gomes Canotilho<sup>7</sup>, ao comentar o direito constitucional Português, aduz o seguinte:

“Como se pode ver, a distinção entre princípios e regras é particularmente complexa. Esta complexidade deriva, muitas vezes, do facto de que não se esclarecerem duas questões fundamentais: (1) saber qual a função dos princípios, ou seja, se têm uma função retórica-argumentativa ou são normas de conduta; (2) saber se entre princípios e regras existe um denominador comum, pertencendo à mesma ‘família’ e havendo apenas uma diferença do grau (quanto à generalidade, conteúdo informativo, hierarquia das fontes, explicitação do conteúdo, conteúdo valorativo), ou se pelo contrário, os princípios e as regras são suscetíveis de uma diferenciação qualitativa.

(...)

Os princípios interessar-nos-ão, aqui, sobretudo na sua qualidade de verdadeiras *normas, qualitativamente distintas* das outras categorias de normas ou seja, das regras jurídicas. As diferenças qualitativas traduzir-se-ão, fundamentalmente, nos seguintes aspectos. Em primeiro lugar, os princípios são normas jurídicas impositivas de uma *optimização*, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fácticos e jurídicos; as *regras* são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proíbem) que é ou não cumprida (nos termos de Dworkin: *applicable in all-or-nothing fashion*)”.

---

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”. ÁVILA, Humberto, Teoria dos Princípios, Malheiros, 4ª edição, 3ª tiragem.

<sup>7</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. Lisboa: Almedina, 1998.

Vê-se, portanto, que os princípios são normas qualitativamente diferentes, ainda que enunciados em textos normativos, como as regras. São normas compatíveis com “graus de concretização”, ou seja, deve-se levar em conta, na sua aplicação, as particularidades fáticas existentes, bem como a existência de outros princípios, eventualmente conflitantes. Nesse caso, deve haver uma ponderação entre os princípios, visando a aplicação daquele mais adequado ao caso.

Dessa forma, o princípio, na doutrina de Canotilho, é uma espécie de norma jurídica. O seu grau de concretização é variável, dependente de condições fáticas e jurídicas, mas não deixa de ser norma.

Acerca da distinção entre princípios e regras, Inocêncio Mártires Coelho<sup>8</sup>, ao analisar a interpretação da Constituição, afirma o seguinte:

“É que, independentemente das regras de direito, os princípios jurídicos não se apresentam como *imperativos categóricos* nem *ordenações de vigência* diretamente emanadas do legislador, antes apenas enunciam *motivos* para que o aplicador se decida neste ou naquele sentido.

Noutro dizer, enquanto em relação às regras e sob determinada concepção de justiça – de resto integrada na *consciência jurídica geral* – o legislador *desde logo* e com exclusividade define os respectivos *suposto* e *disposição*, ou seja, **cada hipótese de incidência e a sua consequência jurídica, no que respeita aos princípios ele se abstém de fazer isso, ou pelo menos de fazê-lo sozinho e por inteiro, preferindo compartilhar essa tarefa com os que irão aplicá-los, porque sabe de antemão que é somente em face de situações concretas que essas espécies normativas logram atualizar-se e operar como verdadeiros *mandatos de otimização*.**

Por isso, lembrando Larenz, diríamos que, em si mesmos, os princípios não são – ou *ainda* não são – regras suscetíveis de aplicação direta e imediata, mas apenas *pontos de partida* ou pensamentos diretores, que sinalizam – aí se detém o legislador – para a norma a ser descoberta ou formulada por quem irá decidir os casos concretos. Se é verdade que todo princípio aspira a virar regra – como afirmou Peter Häberle, por exemplo, acerca dos direitos fundamentais – não é menos verdade, igualmente, que em relação aos princípios a realização desse ‘desejo’ depende da conjugação de dois fatores até certo ponto distintos, mas necessariamente

<sup>8</sup> COELHO, Inocêncio Mártires. *Interpretação Constitucional*. Porto Alegre: Serio Antonio Fabris Editor, 2003. Grifos nossos.

correlacionados: a situação de fato, como problema, e o modo como, à luz dos princípios que entendem lhe sejam aplicáveis, o operador do direito formulará a respectiva regra de decisão. Nesse sentido, pode-se dizer que os princípios jurídicos se produzem necessariamente em *dois tempos* e a *quatro mãos*: primeiro são formulados genérica e abstratamente pelo legislador; depois se transformam e se concretizam, naturalmente, em *normas de decisão* que, a partir deles, são criadas pelos intérpretes e aplicadores do direito”.

Interessante notar que, de acordo com o doutrinador, os princípios não possuem (ou pelo menos, não portam, completamente) hipótese de incidência ou consequência jurídica. Estes elementos seriam criados pelos intérpretes e aplicadores do direito, em face de situações concretas.

Inocêncio Mártires Coelho cita o entendimento de Zagrebelsky, também bastante frutífero:

“Dignas de registro nesse debate são, também, as considerações de Gustavo Zagrebelsky, para quem a diferença mais importante entre regras e princípios talvez possa vir ser sugerida pelo distinto ‘tratamento’ que lhes dispensa a ciência do direito.

Com efeito, anota Zagrebelsky, só às regras se aplicam os variados e virtuosos métodos da interpretação jurídica que tem por objeto a linguagem do legislador; nas formulações dos princípios, ao contrário, há pouco que interpretar, pelo menos desse modo. É que, usualmente, o seu significado lingüístico é autoevidente e nada existe que deva ser esclarecido raciocinando sobre as palavras. Suas fórmulas quase sempre se traduzem em expressões um tanto banais, ‘produto de uma recepção jurídica de terceira ou quarta mão’, mas nem por isso menos veneráveis, que remetem a tradições históricas e contextos de significado a serem entendidos em seu *ethos* mais do que ‘interpretados’ pela análise da linguagem. Em poucas palavras, às regras ‘se obedece’ e, por isso, é importante determinar com precisão os preceitos que o legislador estabelece por meio das formulações que as contêm; aos princípios, pelo contrário, ‘se presta adesão’ e, por esse motivo, é importante compreendermos o mundo de valores, as grandes opções de cultura jurídica de que fazem parte e às quais as palavras não fazem mais do que uma simples alusão. Noutros termos, enquanto as regras nos dizem como devemos, não devemos ou podemos atuar em situações específicas, os princípios a esse respeito nada nos dizem diretamente, embora

nos proporcionem critérios para *tomar posição* em circunstâncias só aparentemente indeterminadas. Mais ainda, porque não contêm ‘suposto de fato’, a eles, diversamente do que ocorre com as regras, só podemos atribuir algum significado operativo fazendo-os ‘reagir’ diante de casos concretos”.

Vê-se que os princípios regulam comportamentos, e em nada conflitam com a segurança jurídica. A sua aplicação aos casos concretos, entretanto, dependerá de uma contribuição menos passiva e mais criativa do aplicador do direito, que utilizará a norma como “ponto de partida”.

O modo como os princípios são concretizados (deve-se fazer com que “reajam” diante do caso concreto), pode inspirar a interpretação do parágrafo único do art. 116, que também não prevê claramente a hipótese de incidência, justamente para ser devidamente aplicado em vista das particularidades de cada situação.

Evidentemente, a razoabilidade, aqui, seria a medida para a regulação do caso concreto<sup>9</sup>. Mas é interessante pensar que a lei vocaliza o pensamento (e porque não, o princípio) de que os contribuintes deverão pagar os tributos que, razoavelmente, deles se espera sejam recolhidos. Ou seja, a partir do parágrafo único do art. 116, passar a se entender que a tributação pode ocorrer com base em princípio, e não apenas em regra.

---

<sup>9</sup> Caberia conceituar o dispositivo como norma em branco? Sobre o assunto, Leandro Paulsen afirma que “Não há impedimento à utilização de conceitos jurídicos indeterminados (todos os conceitos são mais ou menos indeterminados) e de normas em branco na instituição de tributos. Há que se compatibilizar isso, contudo, com a necessária determinabilidade da norma tributária impositiva, que exige, não apenas a completitude da norma, mas também densidade normativa suficiente à identificação dos seus diversos aspectos, de modo que a utilização de tais expedientes não implique delegação indevida de competência normativa ao Executivo”. PAULSEN, Leandro, Direito Tributário, 8ª edição, Livraria do Advogado Editora.