

RICARDO CATUNDA DO NASCIMENTO GUEDES

**A SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA
COMO DIREITO FUNDAMENTAL: PECULIARIDADES DA
DECADÊNCIA EM CASO DE SIMULAÇÃO**

**OSASCO
2007**

RICARDO CATUNDA DO NASCIMENTO GUEDES

**A SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA
COMO DIREITO FUNDAMENTAL: PECULIARIDADES DA
DECADÊNCIA EM CASO DE SIMULAÇÃO**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da UNIFIEO - Centro Universitário FIEO, para obtenção do título de Mestre em Direito, tendo como área de concentração "Posituação e Concretização Jurídica dos Direitos Humanos", inserido na linha de pesquisa "Direitos Fundamentais em sua Dimensão Material", sob orientação da Professora Doutora Adriana Zawada Melo.

Curso de Mestrado em Direito

OSASCO
2007

TERMO DE APROVAÇÃO

RICARDO CATUNDA DO NASCIMENTO GUEDES

**A SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA
COMO DIREITO FUNDAMENTAL: PECULIARIDADES DA
DECADÊNCIA EM CASO DE SIMULAÇÃO**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Direito do Centro Universitário FIEO – UNIFIEO, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, aprovada pela Banca Examinadora formada pelos professores:

Local _____ Data ____ / ____ / ____

Comissão Julgadora:

Orientadora / Presidente:

Professora Doutora Adriana Zawada Melo

Prof.:

Prof.:

Osasco
2007

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos os funcionários da UNIFIEO, bem como aos familiares e amigos, pelo incentivo e pela compreensão, especialmente à minha esposa Lúcia Helena, pelo afeto e pelo compartilhamento do esforço para alcançar a presente meta.

Ricardo Catunda Guedes

O fato se desenvolve e, portanto, foge da lei. A lei procura deter o fato, e o fato fugir da lei. O Direito é luta entre o fato e a lei, mas não se limita a essa luta, pois se estende até sua superação. (...) A luta do Direito reproduz, num dos seus aspectos mais dramáticos, o esforço do homem para fugir do tempo. Por sobre todas as coisas, o de que mais necessita o homem é a eternidade.

(FRANCESCO CARNELUTTI)

**A SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA COMO DIREITO
FUNDAMENTAL: PECULIARIDADES DA DECADÊNCIA EM CASO DE SIMULAÇÃO**

SUMÁRIO

I -	A SEGURANÇA JURÍDICA COMO DIREITO FUNDAMENTAL	11
1.1	Histórico e caracterização dos direitos fundamentais	11
1.2	Etapas de interpretação dos direitos humanos	20
1.3	Segurança jurídica e direitos fundamentais	23
II -	SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	29
2.1	Considerações sobre possibilidade de restrições de direitos	29
2.2	Princípios da razoabilidade e da proporcionalidade e o dogma da supremacia do interesse público	33
2.3	Eficácia vertical e horizontal dos direitos fundamentais	37
2.4	O tempo em matéria tributária	39
2.4.1	Conceitos introdutórios	40
2.4.1.1	Norma tributária	40
2.4.1.2	Crédito tributário	42
2.4.1.3	Lançamento tributário	43
2.4.1.4	O autolancamento ou lançamento por homologação	50
2.4.1.5	Alterabilidade do lançamento tributário	52
2.4.2	Direito e tempo	54
2.4.2.1	Distinção entre prescrição e decadência	57
2.4.2.2	Decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento tributário	59
III -	AUTONOMIA DO PARTICULAR, NEGÓCIO JURÍDICO E SIMULAÇÃO .	65
3.1	Negócio jurídico	65
3.2	Autonomia privada, autonomia da vontade e liberdade de contratar	69
3.3	Elisão, evasão e elusão	72
3.4	Correntes ultrapassadas ou métodos inadmissíveis no direito pátrio	75
3.5	A legitimidade do parágrafo único do art. 116, do CTN	80
3.6	Simulação	86
3.6.1	Conceito de simulação	86
3.6.2	Requisitos da simulação	90
3.6.3	Modalidades de simulação	92
3.6.4	Causa negocial e acordo simulatório	94
IV -	PECULIARIDADES DA DECADÊNCIA EM CASO DE SIMULAÇÃO	96
4.1	Provas e simulação no direito tributário	96
4.2	Simulação e efeito sobre decadência do lançamento por homologação	104
4.3	A impossibilidade da imprescritibilidade para atuação do Fisco	112
V -	CONCLUSÃO	116
	BIBLIOGRAFIA	123

RESUMO

O presente trabalho objetivou verificar a segurança jurídica como direito fundamental do contribuinte por meio do critério aplicável ao instituto da decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário quando provada a simulação por parte do particular no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Abordam-se algumas alterações advindas com o Código Civil de 2002, relacionadas com o tema estudado – entre elas, a imprescritibilidade do direito do prejudicado em caso de simulação, verificando a possibilidade do Fisco se aproveitar desta norma para promover o lançamento tributário a qualquer tempo. Algumas definições fundamentais são estabelecidas, como as de negócio jurídico, autonomia da vontade, simulação e decadência, entre outras.

Para concluir-se o estudo levou-se em conta a Constituição de 1988 e os limites impostos à atuação estatal na sua função de limitar o poder econômico, extraíndo-se do sistema jurídico pátrio os direitos individuais limitadores da ação estatal no exercício da imposição tributária, especificamente o limite temporal para o lançamento tributário ou sua revisão no caso de lançamento por homologação em que se verifica prática de simulação pelo sujeito passivo.

Palavras-chave:

segurança jurídica – decadência – simulação – tributário - homologação

ABSTRACT

The objective of the present work was to verify the legal security as a basic right of the contributor, by determining the applicable criterion to the institute of the decadence and the right of the Treasury department to constitute the tributary credit when is proved the simulation on the part of the contributor in the case of tributes by homologation.

Some alterations happened with the Civil Code of 2002, related to the subject studied - between them, the imprescriptibility of the right to claim about acts with simulation, verifying the possibility of the Treasury department use the advantage of this norm to promote the tributary launching to any time. Some basic definitions are established, like the definition of legal transaction, autonomy of the will, simulation and decadence, among others.

To conclude the study it was taken in the meaning and the principles of the Constitution of 1988 and the limits to the state performance in its function to limit the economic power, extracting of the native legal system the limits to the state exercises the taxes imposition, specifically the secular limit for the tributary launching or its revision in the case of launching by homologation where if it verifies practical of simulation by the contributor.

Key-words:

legal security – decadence – simulation – tributary - homologation

INTRODUÇÃO

O objetivo do trabalho é a demonstração de que a segurança jurídica é um direito fundamental do contribuinte, podendo ser considerada pela aplicação do instituto da decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário, ainda quando provada a simulação por parte do particular no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação. O tema aborda o efeito do tempo no direito, originando, entre outros, os fenômenos jurídicos da decadência e da prescrição sobre o direito do Fisco efetuar a imposição da norma tributária, tendo função determinante de previsibilidade da ação estatal e, conseqüentemente, instrumento de segurança jurídica – que integra o rol de direitos fundamentais. Contrasta-se tal demonstração com algumas das alterações promovidas pelo novo Código Civil, de 2002, relacionadas com o tema estudado – por estabelecerem, por exemplo, a imprescritibilidade do direito do prejudicado em caso de simulação.

No Brasil, com a Constituição de 1988, o Estado assume a disciplina das atividades econômicas, orientando os agentes privados, co-participantes da política econômica nacional, e atuando diretamente no mercado. O agente econômico, integrante deste mercado, deve ter garantias instituídas juridicamente que o protejam contra o Estado e contra os demais agentes, protegendo a autonomia individual por meio do direito de propriedade, liberdade de iniciativa e de contrato, entre outras garantias exigíveis do Estado.

O entendimento dos limites à atuação estatal nessa função de limitar o poder econômico revela-se de fundamental importância, devendo-se estudar, especificamente, quais direitos individuais limitam a ação estatal no exercício da imposição tributária e quais são esses limites. No presente caso, estuda-se o limite

temporal para o lançamento tributário ou sua revisão no caso de lançamento por homologação em que se constate simulação do sujeito passivo.

Nessa abordagem adota-se uma sistemática indutiva, analisando-se algumas questões prévias pertencentes à Teoria Geral do Direito e relacionadas com aspectos dos direitos fundamentais, que, além de ocuparem relevante destaque na atual doutrina jurídico-tributária pátria, são determinantes para estabelecer as premissas adotadas para o restante do desenvolvimento do trabalho.

Como objetivo principal está a demonstração da existência e a determinação de qual o prazo decadencial do lançamento pelo Fisco quando há simulação do sujeito passivo por ocasião do lançamento por homologação. Com esta demonstração, estabelece-se a impossibilidade de aplicar à esta relação jurídica a imprescritibilidade prevista no Código Civil de 2002 para os negócios nulos, neles se inserindo os decorrentes de simulação. Para tanto, fundamental o estudo de alguns institutos e conceitos de direito privado e de direito tributário, visto a possibilidade de conceituação e efeitos diversos para termos adotados nos dois ramos com a mesma denominação.

Fixando as premissas sistêmicas adotadas, o início do trabalho estuda a inserção da segurança jurídica como direito fundamental e a segurança jurídica em matéria tributária. Conceituam-se alguns institutos de direito tributário relacionados à matéria, tais como norma, crédito e lançamento tributário, o que permite e facilita a análise dos efeitos do tempo sobre o direito, definindo-se e apurando-se a diferenciação entre decadência e prescrição no direito tributário. Verificando também como os fatos são juridicizados pelas provas, alguns conceitos de direito privado são analisados em seguida.

Aborda-se o negócio jurídico, com estudo da autonomia privada, autonomia da vontade e liberdade de contratar, verificando-se a existência de limitações à autonomia e à liberdade privada, fundamentadas no interesse coletivo. Como há grandes conflitos de interesses entre autonomia e à liberdade do particular e a imposição tributária do Estado, estudam-se as diferentes condutas daquele para escapar da incidência do tributo ou, ao menos, diminuí-la. Desenvolvem-se breves considerações sobre a simulação, com exposição de algumas das diferentes teorias elaboradas para o Fisco alcançar o patrimônio e a renda do particular, ainda quando este tenha se organizado no sentido de evitar a tributação, estudando-se a “cláusula geral antielusiva” ou “cláusula geral anti-simulação” brasileira (parágrafo único do artigo 116, do CTN).

Após a pesquisa desenvolvida até este ponto, aprofunda-se a análise da decadência do lançamento tributário no direito pátrio, especificamente no caso de lançamento por homologação, expondo-se algumas posições doutrinárias divergentes. Expõem-se posteriormente os possíveis efeitos da simulação praticada pelo particular sobre o fenômeno jurídico da decadência do lançamento tributário, comparando-os com os efeitos do mesmo vício nas relações de direito privado, notadamente após a vigência do novo Código Civil.

CAPÍTULO I

A SEGURANÇA JURÍDICA COMO DIREITO FUNDAMENTAL

O objetivo do capítulo inicial é a identificação da segurança jurídica como direito fundamental. Para tanto, inicia-se com a caracterização dos direitos fundamentais e sua evolução histórica, que permite melhor análise de suas etapas de interpretação.

1.1 Histórico e caracterização dos direitos fundamentais

Poder-se-ia estabelecer como marco inicial dos direitos fundamentais a Magna Carta da Inglaterra (1215), como motivadora da inserção de direitos fundamentais nos textos constitucionais dos modernos Estados ocidentais.

Do mesmo país, o documento denominado Declaração de Direitos (“Bill of Rights”), de 1689, encerra o Regime Absolutista, de monarquia absoluta, no qual todo o poder emanava do rei e em seu nome era exercido, retirando do monarca as prerrogativas de legislar e criar tributos e delimitando seu poder – transferindo tais funções e poderes para o Parlamento, além de outras garantias, protegendo dessas funções parlamentares em face do chefe de Estado, o Rei. O documento representa, em sua essência, a institucionalização da permanente separação de poderes no Estado (*garantia institucional*, ou forma de organização do Estado que protege os direitos fundamentais da pessoa humana). Ressalte-se que a teoria clássica da

divisão dos poderes foi concebida para garantir de certa forma uma progressiva separação entre política e direito – com neutralização política do Judiciário – e se tornará um dos elementos fundamentais para o aparecimento de uma nova forma de saber jurídico: a ciência do direito do século XIX.

Com a experiência jurídica dos séculos XVI a XVIII o direito torna-se cada vez mais direito escrito, fato motivado tanto pelo rápido crescimento da quantidade de leis emanadas do poder constituído como pela redação oficial e decretação da maior parte das regras costumeiras. Essa busca pelo direito na forma escrita acontece tanto para aumento da segurança e da precisão de seu entendimento, como aguça também a consciência dos limites. A relevância do costume, do direito não escrito sobre o escrito, vai paulatinamente se invertendo, tendo a contribuição do aparecimento do Estado Absolutista e do desenvolvimento progressivo da concentração do poder de legislar.

Estas transformações culminam em duas novas condicionantes, uma de natureza política (a noção de soberania nacional e o princípio da separação dos poderes), e outra de natureza técnico-jurídica (o caráter privilegiado que a lei assume como fonte do direito e a concepção do direito como sistema de normas postas).

Nesse contexto se insere a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, na França, que em seu artigo 3º proclamava: "O princípio de toda soberania reside essencialmente na nação". A soberania, a efetividade da força pela qual as determinações de autoridade são observadas e tornadas de observação incontornável, mesmo por meio de coação, antes residia no rei, simbolizando centro único de normatividade, que é substituído pela nação, conceito mais abstrato e mais

maleável, permitindo a manutenção do caráter uno, indivisível, inalienável e imprescritível da soberania - de acordo com o princípio da divisão dos poderes que, por sua vez, origina a concepção do poder judiciário com caracteres próprios e autônomos, e com possibilidade de atuação limitada.

A positivação dos direitos fundamentais ganhou concreção a partir da Revolução Francesa de 1789, prevendo de forma precisa a proclamação da liberdade, da igualdade, da propriedade e das garantias individuais liberais (de forma quase simultânea com as declarações formuladas pelos Estados americanos no século XVIII, iniciadas pela Declaração do Estado de Virgínia, de 12 de junho de 1776).

O denominado Direito Racional (que se estabelece entre os séculos XVII e XIX, aproximadamente) se caracteriza pela influência dos sistemas racionais na teoria jurídica. A partir do Renascimento, o direito perde, progressivamente, seu caráter sagrado, sendo tal dessacralização acompanhada pela *tecnização* do saber jurídico e da equivalente perda de seu caráter ético (anteriormente cultuado na era Medieval).

O humanismo renascentista modifica a legitimação do Direito Romano, purificando e refinando o método da interpretação dos textos, inserindo-se a ciência moderna na teoria jurídica.

O jusnaturalismo moderno introduz o conceito de sistema - que pressupõe a correção e a perfeição formal da dedução, envolvendo mecanicismo, organismo e ordenação – ao direito privado europeu. A teoria jurídica europeia se transforma: de mera teoria da exegese e da interpretação de textos singulares, passa a receber um

caráter lógico-demonstrativo de um sistema fechado, cuja estrutura dominou e até hoje domina os códigos e os compêndios jurídicos.

De forma simplificada, poder-se-ia estabelecer que na Antiguidade Clássica o direito era fenômeno de ordem sagrada, de acordo com a vida e tradição romana, decorrente de um saber de natureza ética: a prudência.

Na Idade Média mantém o caráter sagrado, adquirindo, porém, dimensão transcendente com sua cristianização, possibilitando que o saber prudencial apareça com traços dogmáticos – o direito tem origem divina e como tal deve ser recebido, aceito e interpretado pela exegese jurídica.

Após o Renascimento há processo de dessacralização do direito: reconstrução, pela razão, das regras de convivência. O processo de racionalização, baseado em razão sistemática, vai sendo assimilado pelo recente fenômeno do Estado Moderno – originando o direito como regulador nacional, ou supranacional.

Para Tércio Sampaio Ferraz¹ o caráter fundamental do Direito Natural está em sua função *imperativa* e não em sua função *indicativa*. Pela função indicativa, a norma jurídica apenas mostra o conteúdo da prescrição, enquanto por sua função imperativa ela nos obriga a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. Este autor, desenvolvendo uma sistemática jurídica característica, através da conjugação da dedução racional com a observação empírica (observando-se o dualismo cartesiano do método analítico e sistemático), divide as normas de Direito Natural em absolutas (que obrigam independentemente das instituições estabelecidas pelo

¹ De acordo com apertada síntese de ensinamentos trazidos por Tércio Sampaio Ferraz (*Introdução ao Estudo do Direito*, p. 65-79 e 174-175).

próprio homem) e hipotéticas (dotadas de certa variabilidade e flexibilidade, possibilitando ao Direito Natural uma espécie de adequação à evolução temporal).

O fundamento do chamado positivismo jurídico, corrente dominante no século XIX, é de que só existe um direito, o positivo, nos termos em seguida expostos.

Deve-se esclarecer, anteriormente, que há um sentido filosófico e um sentido sociológico de positivação. No primeiro, positivação designa o ato de positivar, isto é, de estabelecer um direito por força de um ato de vontade, seguindo-se daí a tese segundo a qual todo e qualquer direito é fruto de atos desta natureza, ou seja, o direito é um conjunto de normas que valem por força de serem postas pela autoridade constituída e só por força de outra posição podem ser revogadas. É um sistema fechado, que não permite lacunas (exigência de acabamento)². Ora, à medida que tais atos de vontade são atos decisórios, positivação passa a ser termo correlato de decisão. Direito positivo é aquele posto por decisão e, além disso, aquele cujas premissas da decisão que o põe também são postas por decisão.

No sentido sociológico, a positivação do século XIX é um fenômeno representado pela crescente importância da lei votada pelos parlamentos como fonte do direito. Pela necessidade de segurança da sociedade burguesa, exigindo a valorização dos preceitos legais no julgamento dos fatos, desenvolve-se a poderosa

² Para Norberto Bobbio (*Teoria do ordenamento Jurídico*, p. 71) sistema é “uma *totalidade ordenada*, um conjunto de entes entre os quais existe uma certa ordem. Para que se possa falar de uma ordem, é necessário que os entes que a constituem não estejam somente em relacionamento com o todo, mas também num relacionamento de coerência entre si”. Conforme Tércio Sampaio Ferraz (*Introdução ao Estudo do Direito*, p. 174-175) “em princípio, um ordenamento é um conjunto de normas”. Porém, “além de ser um *conjunto de elementos* normativos (normas) e não-normativos, é também uma estrutura, isto é, um *conjunto de regras* que determinam as relações entre os elementos”. Continuando, esclarece que “o conjunto destas regras e das relações por elas estabelecidas é a *estrutura*. O conjunto dos elementos é apenas o *repertório*”, concluindo que “o sistema é um complexo que se compõe de uma estrutura e um repertório. Nesse sentido, ordenamento é um sistema”.

Escola da Exegese, de grande influência nos países em que dominou o espírito napoleônico. A redução do jurídico ao legal foi crescendo durante o século XIX, até culminar no chamado legalismo³. Tal exigência foi política e também econômica, pois a Revolução Industrial impõe aumento na velocidade das transformações tecnológicas, reclamando respostas mais prontas do direito, que o direito costumeiro não podia fornecer. Ao contrário, o direito reduzido ao legal fazia crescer a disponibilidade temporal sobre o direito, cuja validade foi sendo percebida como algo maleável, manipulável, adaptável e podendo ser tecnicamente limitada e controlada no tempo.⁴

A concepção da lei como principal fonte do direito chamará a atenção para a possibilidade de o direito mudar toda vez que mude a legislação. O direito deixa de ser um ponto de vista em nome do qual mudanças e transformações são rechaçadas, algo estável face às mudanças do mundo (por tradição, para os romanos, pela revelação divina, na Idade Média, ou pela razão, na Era Moderna). A consciência social do século XIX aceita a mutabilidade do direito como usual: a idéia de que, em princípio, todo direito mude torna-se a regra, e que algum direito não mude, a exceção – sendo que esta institucionalização da mutabilidade do direito corresponde ao chamado fenômeno da positivação do direito.

³ De acordo com Hans Kelsen (*Teoria Pura do Direito*, p. 215-217), “o fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma. Uma norma que representa o fundamento de validade de uma outra norma é figurativamente designada como norma superior, por confronto com uma norma que é, em relação a ela, a norma inferior”, estabelecendo que “todas as normas cuja validade pode ser reconduzida a uma e mesma norma fundamental formam um sistema de normas, uma ordem normativa. A norma fundamental é a fonte comum da validade de todas as normas pertencentes a uma e mesma ordem normativa, o seu fundamento de validade comum.” Continua esclarecendo o autor: “Mas a indagação do fundamento de validade de uma norma não pode, tal como a investigação da causa de um determinado efeito, perder-se no interminável. Tem de terminar numa norma que se pressupõe como a última e a mais elevada. Como norma mais elevada, ela tem de ser *pressuposta*, visto que não pode ser *posta* por uma autoridade, cuja competência teria de se fundar numa norma ainda mais elevada. A sua validade já não pode ser derivada de uma norma mais elevada, o fundamento da sua validade já não pode ser posto em questão. Uma tal norma, pressuposta como a mais elevada, será aqui designada como norma fundamental (*Grundnorm*)”.

⁴ FERRAZ, Tércio Sampaio, *Introdução ao Estudo do Direito*, p. 72-75.

A denominada Dogmática Jurídica desenvolve-se e atribui a seus conceitos um caráter abstrato, permitindo emancipação das necessidades cotidianas dos diversos interesses – possibilitando neutralização dos interesses concretos na formação do direito, já exigida pela separação dos poderes e autonomia do poder judiciário. Normas, conceitos e regras passam a ser o objeto da ciência dogmática, devendo o jurista buscar unificação construtiva dos juízos normativos e esclarecimento de seus fundamentos, e, a partir do final do século XIX, para a autolimitação do pensamento jurídico ao estudo da lei positiva e ao estabelecimento da tese da estabilidade do direito.

Na fase do pós-positivismo, os princípios atingem o cume da hierarquia axiológico-normativa na estrutura dos ordenamentos jurídicos. A percepção de que o trabalho do legislador revela um critério de valoração, segundo as aspirações das comunidades que representa, e de acordo com ideais superiores de justiça, assim como a verificação de que a jurisprudência, mediante a aplicação dessas valorações, o confirma, são as noções de partida da Jurisprudência de Valores. Ao longo deste século, a jurisprudência de valores (ou a jurisprudência dos princípios, visto que sinônimos para alguns autores, como Paulo Bonavides⁵), passou por inúmeras variações de natureza metodológica, todas voltadas para a tentativa de se conquistar, de forma inabalável, a proclamação da normatividade dos princípios.

Ao contrário das regras, que operam em uma base binária do tipo tudo ou nada (*all or nothing*), os princípios, por sua distinta natureza, funcionam como o direito por trás do direito (*law behind law*), em outro grau de aplicabilidade. As regras são criadas pelo legislador e referenciam-se a situações jurídicas que, uma vez

⁵ Afirma Paulo Bonavides (*Curso de direito constitucional*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 472-476) que para a Nova Hermenêutica a moderna interpretação da Constituição deriva do inconformismo de alguns juristas com o positivismo lógico-formal da época do Estado liberal.

verificadas, fazem incidir o resultado ou conseqüência jurídica previamente estabelecida pela norma. Já os princípios têm maior abrangência, se irradiam por todo o sistema normativo e não se dirigem a uma situação jurídica em particular.

Em situações nas quais o julgador, buscando soluções para o caso concreto, não encontra respostas imediatas no texto legal, deve socorrer-se dos princípios, que delineiam a orientação geral da política jurídica vigente.

A elevação dos princípios a uma posição hegemônica dentro dos sistemas jurídicos afastou deficiências do pensamento positivista, e viabilizou recuperação de alguns aspectos do pensamento jusnaturalista, posição de hegemonia e preeminência exposta em análise de Paulo Bonavides⁶, *verbis*:

Em resumo, a teoria dos princípios chega à presente fase do pós-positivismo com os seguintes resultados já consolidados: a passagem dos princípios da especulação metafísica e abstrata para o campo concreto e positivo do Direito, com baixíssimo teor de densidade normativa; a transição crucial da ordem jusprivatista (sua antiga inserção nos Códigos) para a órbita juspublicística (seu ingresso nas Constituições); a suspensão da distinção clássica entre princípios e normas; o deslocamento dos princípios da esfera da jusfilosofia para o domínio da ciência jurídica; a proclamação de sua normatividade; a perda de seu caráter de normas programáticas; o reconhecimento definitivo de sua positividade e concretude por obra sobretudo das Constituições; a distinção entre regras e princípios, como espécies diversificadas do gênero norma, e, finalmente, por expressão máxima de todo este desdobramento doutrinário, o mais significativo de seus efeitos: a total hegemonia e preeminência dos princípios.

⁶ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 294.

A legitimação do Direito passou de uma visão formal-positivista para um modelo de raciocínio axiológico, pautado pelos critérios de racionalidade e proporcionalidade.

Apresenta-se uma nova hermenêutica constitucional, uma nova forma de justificar e legitimar o Direito, utilizando uma lógica axiológica, valorativa, um modelo que reconhece e tem como apoio fundamental a força normativa e vinculante dos princípios constitucionais.

Observe-se que a mencionada lógica axiológica, no atual modelo pós-positivista de hermenêutica jurídica no qual nos encontramos, não se aplica somente aos princípios constitucionais, mas também às leis principiológicas introduzidas em nosso ordenamento jurídico a partir do denominado Código de Defesa do Consumidor – CDC (Lei nº 8.078/90), de acordo com ensinamento de Rizzatto Nunes:

Da mesma forma como os princípios constitucionais, os legais são os aspectos mais importantes da lei posta, especialmente quando ela instaura um subsistema normativo próprio dentro do grande sistema constitucional, como ocorre, por exemplo, com o subsistema do Código de Defesa do Consumidor.

Tais princípios, uma vez inseridos no subsistema normativo, funcionam como verdadeiras vigas-mestras, alicerces sobre os quais as demais regras da lei se devem assentar. Eles dão estrutura e coesão ao subsistema legal, influenciando diretamente no conteúdo de cada uma das demais normas estatuídas⁷.

Encontra-se, assim, no moderno ordenamento jurídico pátrio, uma diversidade de princípios, tanto na Constituição como nas denominadas leis

⁷ NUNES, Luiz Antonio Rizzatto. *Manual de introdução ao estudo do direito*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 191.

princípios, que devem ser considerados em todo processo hermenêutico, conferindo a tais princípios o devido valor, pois têm força normativa e vinculante.

1.2 Etapas de interpretação dos direitos humanos

A evolução histórica sintetizada anteriormente tem utilidade para se analisar as diferentes fases de interpretação de direitos humanos, de acordo com o momento histórico, aferindo-se vagueza conceitual ou imprecisões em relação à expressão *direitos humanos*.⁸

Luís Roberto Barroso⁹ ensina que o jusnaturalismo se funda na existência de um direito natural, com origem associada à cultura grega. Tem variantes, que podem ser resumidas em duas versões: uma em que a lei é estabelecida pela vontade de Deus e outra de que lei é editada pela razão. Na Idade Moderna, associando-se ao Iluminismo (na fase denominada jusnaturalismo racionalista), o homem possui um rol de direitos naturais que deveriam ser preservados e respeitados, inclusive pelo Estado. Tais direitos naturais passam a ser agregados aos textos constitucionais, sendo que, aliado ao processo de codificação, surge a Escola da Exegese, pela qual há apego ao texto e à interpretação gramatical e histórica (com ideal de ser objetiva e neutra).

O positivismo almejava “cientificizar” todo o conhecimento, inclusive os sociais, com pretensão, por exemplo, de criar ciência jurídica com características semelhantes às ciências exatas e naturais. Para essa corrente, norma é definida

⁸ PEREZ-LUÑO, Antonio Enrique. *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*. 2. ed. Madrid: Tecnos, 1984, p. 21-39, referenciando pensamentos de BOBBIO, Norberto.

⁹ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 318-333.

como ato emanado do Estado com caráter imperativo e força coativa, e a ciência deveria fundar-se em juízos de fato, não em juízos de valor – almejando conhecimento puramente objetivo da realidade. O positivismo jurídico buscava idéias e conceitos dogmáticos, que dispensassem justificação, reduzindo direito ao conjunto de normas em vigor. O intérprete deveria ser objetivo e neutro, com atitude cognoscitiva fundada em juízos de fato, separando de forma rígida ordenamento jurídico de valores éticos (inclusive quanto aos direitos fundamentais, que existiriam se postos no ordenamento em normas válidas e vigentes), aplicando hermenêutica meramente formal no ato de interpretação.

Os excessos em nome da corrente positivista conduziram às atrocidades cometidas em nome da lei, notadamente no fascismo e nazismo, e, em reação a elas, surge uma nova hermenêutica, denominada pós-positivismo, pois o ideal de objetivismo e neutralidade do positivismo tornou-se ideologia para, além de tentar *entender o Direito*, agir no sentido de como *querer o Direito*¹⁰. Essa nova hermenêutica reaproxima o Direito da ética, adotando a teoria dos princípios, que juntamente com as regras, compõem o conjunto das normas jurídicas. Os princípios têm maior grau de abstração, maior carga valorativa, fundamento ético e decisão política relevante, indicando o caminho a tomar. Como o Direito passa a ser tomado como sistema aberto de valores, no qual a Constituição traz conjunto de regras e princípios (expressos ou não) destinados a realizá-los, o intérprete deve utilizar a ponderação de valores (ou ponderação de interesses), levando em conta as circunstâncias de cada caso para chegar a resultado socialmente desejável,

¹⁰ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 324) e BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília - UnB, 1999, p. 223-224.

tentando sacrifício mínimo de princípios ou direitos fundamentais envolvidos naquele caso.

Para Perez-Luño¹¹ os direitos fundamentais estão positivados em dois sistemas: o de cláusulas gerais, que aparecem na forma de valores ou princípios, e o casuístico, que se positiva em normas específicas, que dão concretude e pormenorizam os direitos básicos. Pode haver um sistema misto, que é o mais freqüentemente utilizado pelas Constituições.

Os valores constitucionais traduzem as prioridades e os fundamentos do constituinte para a convivência social, são opções éticas e sociais que devem nortear as decisões políticas, jurídicas, econômicas e culturais. Trazem o contexto histórico-espiritual para interpretação da Constituição e, especialmente, para interpretação e aplicação dos direitos fundamentais. Integram o sistema normativo e tendem a ser concretizados em princípios que explicitam o seu conteúdo, com menor grau de abstração.

Assim, as normas poderiam ser tomadas como o conjunto dos valores, dos princípios e das regras. Os valores seriam espécie de metanormas em relação aos princípios e seriam normas de terceiro grau em relação às regras (ou disposições específicas).

Observa-se que um valor ou princípio constitucional não necessita estar expresso em regra específica para que seja invocado ou aplicado – podendo ser aplicado de imediato por se tratar de norma constitucional.

¹¹ PEREZ-LUÑO, Antonio Enrique. *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*. 2. ed. Madrid: Tecnos, 1984, p. 286-292.

1.3 Segurança jurídica e direitos fundamentais

O princípio da certeza do direito é tratado como um sobreprincípio, implícito, porém assegurando e estabelecendo que todas as demais diretrizes do ordenamento jurídico operem no sentido de realizá-lo, pois é eleito pelo sistema empírico do direito como postulado indispensável para a convivência social organizada¹². De acordo com exposição de Roque Carrazza:

[...] a *certeza* e a *igualdade* são indispensáveis à obtenção da tão almejada segurança jurídica.

Com efeito, uma das funções mais relevantes do Direito é ‘conferir certeza à incerteza das relações sociais’ (Becker), subtraindo do campo de atuação do estado e dos particulares qualquer resquício de arbítrio. Como o Direito é a ‘imputação de efeitos a determinados fatos’ (Kelsen), cada pessoa tem elementos para conhecer previamente as conseqüências de seus atos.

[...]

O princípio da segurança jurídica ajuda a promover os valores supremos da sociedade, inspirando a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos, etc.¹³

Afirma Tércio Sampaio Ferraz que o Direito, com sua positividade, confere segurança às pessoas, isto é, “cria condições de certeza e igualdade que habilitam o cidadão a sentir-se senhor de seus próprios atos e dos atos dos outros.”¹⁴

¹² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 145.

¹³ *Idem, ibidem*, p. 253.

¹⁴ FERRAZ Júnior, Tércio Sampaio. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. In: *RDT (Revista de Direito Tributário)*. São Paulo, v. 17-18 [s.d.], p. 51.

Já José Souto Maior Borges¹⁵ entende que, de fato, como o Direito visa à obtenção da *res justa*, de que nos falavam os antigos romanos, todas as normas jurídicas, especialmente as que dão efetividade às garantias constitucionais, devem procurar *tornar segura* a vida das pessoas e das instituições.

A existência de regras e sua observância pelos particulares e pelo Estado são fundamentais para falar-se em liberdade de iniciativa ou princípio de livre empresa, prevista como fundamento da República e repetida no capítulo da Ordem Econômica. A segurança jurídica se expressa tanto na previsibilidade da ação estatal quanto na necessidade dessa ação para que os limites da ação dos particulares sejam observados.

Ensina Geraldo Ataliba, referindo-se à previsibilidade da ação estatal, que:

[...] o clima de segurança, certeza, previsibilidade e igualdade (sem o qual não há livre concorrência) só na legalidade, generalidade e irretroatividade da lei tem realização. É inconveniente com a economia de mercado a interpretação traduzida na absurda pretensão de fazer lei inovadora ser aplicada imediatamente, quando gravosa. (...) os direitos fundamentais dirigem-se contra o Estado e, como *seus limites*, só serão verdadeiros quando se apliquem *contra a vontade do Estado*¹⁶. (grifos do autor)

Tratando do mesmo tema, Sainz de Bujanda estabelece que as concepções do Estado liberal visam “essencialmente à delimitação da esfera jurídica

¹⁵ BORGES, José Souto Maior. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo In: *RDT (Revista de Direito Tributário)*, São Paulo, v. 63/ p. 206-207.

¹⁶ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 178-179.

dos particulares frente ao poder, tutelando, assim, a sua liberdade e a sua propriedade”,¹⁷ enquanto Alberto Xavier dispõe que há segurança jurídica onde haja “rigorosa delimitação das esferas jurídicas e, sobretudo no campo do direito público, como uma estrita testada dos direitos subjetivos privados - liberdade e propriedade -, ela não poderia deixar de se apoiar num princípio que conferisse estabilidade às esferas assim delimitadas, subtraindo a atividade dos cidadãos das áreas do contingente e do arbitrário”¹⁸.

Assim, a segurança jurídica está presente na sociedade em que as pessoas têm certeza de que o Direito é objetivamente um e que será observado pelo Estado e pelos particulares¹⁹.

O princípio da segurança jurídica é o que mais proximamente ajuda a promover os valores supremos da sociedade, enquadrando-se entre os direitos fundamentais, visto ser oponível ao próprio Estado, que só poderá agir no sentido de garantir certeza e igualdade, no de tornar segura as vidas das pessoas, que se inicia com tal segurança jurídica, inspirando “a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos, etc.”²⁰.

A segurança jurídica é o principal instrumento para se evitar o arbítrio e assegurar a realização da justiça no Estado de Direito. Na noção tradicional caracteriza-se o Estado de Direito pela sua autolimitação, visto que se determina

¹⁷ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, v. III. Madrid: IEP, 1975, p. 313.

¹⁸ XAVIER, Alberto, *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 43.

¹⁹ De acordo com Roque Antonio CARRAZZA (*Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 380), “o ‘Estado de Direito’ é aquele que, tanto quanto os particulares, respeita as leis e as decisões judiciais.... é preciso, ainda, que as leis sejam votadas por Parlamento livres (onde todas as correntes da opinião pública estejam representadas) e que o Poder Judiciário seja composto por juízes independentes, que não temam contrariar, com suas decisões, os interesses do Estado”.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 411.

previamente com precisão a extensão de sua atuação e estabelece “inviolavelmente o âmbito da livre esfera de seus cidadãos, em forma jurídica”²¹. A evolução deste Estado de Direito para o Estado da Constituição faz crescer o papel do Poder Judiciário, pois monopoliza o processo de controle de constitucionalidade das leis, ou nele desempenha função de grande relevância. Anterioridade, previsibilidade, irretroatividade, jurisdição, processo devido e especialidade (impropriamente denominada tipicidade) são conceitos por meio dos quais se manifesta um dos fins objetivados no Estado de Direito: a segurança jurídica²².

Na Constituição Federal de 1988 encontra-se a expressão “segurança” no preâmbulo e no *caput* do art. 5º, *verbis*:

PREÂMBULO

[...] instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a *segurança*, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos [...]

TÍTULO II - Dos Direitos e Garantias Fundamentais

CAPÍTULO I - DOS DIREITOS E DEVERES INDIVIDUAIS E COLETIVOS

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à *segurança* e à propriedade ... (*grifo nosso*)

A segurança jurídica destaca-se como um dos valores fundamentais, supremos, nos termos do preâmbulo da Magna Carta, devendo ser observada por todos os operadores do direito, inclusive pelo legislador, pela preservação da

²¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988, p. 87.

²² *Idem, ibidem*, p. 90.

estabilidade jurídica. Nas palavras de Eurico Diniz de Santi, podemos estabelecer que:

A segurança jurídica define-se pela determinação do direito, pela necessidade da demarcação do que é e do que não é direito. Dirige-se, assim, como leciona Paulo de Barros Carvalho, 'à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da condutas. Tal sentimento tranqüiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento das ações futuras cuja disciplina conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza. Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada, lhes dá a garantia do passado. Essa bidirecionalidade *passado/futuro* é fundamental para que se estabeleça o clima de segurança das relações jurídicas, motivo por que dissemos que o princípio depende de fatores sistêmicos'.

A segurança jurídica é um valor fundamental que o ordenamento jurídico persegue. O direito-em-si não apresenta essa segurança, se apresentasse esse cânone seria desnecessário. Muito pelo contrário, o direito convive com o risco, com a insegurança: todas as normas jurídicas infraconstitucionais e constitucionais são, com exceção das chamadas cláusulas pétreas e das normas individuais e concretas que recebem o efeito da coisa julgada, suscetíveis de alteração, seja mediante controle jurisdicional, seja mediante o exercício das competências legislativa, judicial e administrativa. Por isso, a determinação do direito só é aferível no horizonte do presente. A segurança jurídica do futuro é garantir a estabilidade jurídica do presente, que se torna passado²³.

²³ SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Norma, evento, fato, relação jurídica, fontes e validade do direito*. In: *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 78-79.

Jean Rivero e Hughes Moutouh colocam a segurança jurídica acima das demais liberdades, pois é o valor ou princípio que garante o exercício dos demais direitos individuais e a proteção do indivíduo contra abuso do poder, criticando algumas interpretações que restringem o seu significado, expressando que:

A segurança, como o direito ao respeito da pessoa humana, é muito mais do que uma liberdade particular com um objeto determinado, como a liberdade de imprensa ou a liberdade de reunião. Significa restringi-la reduzi-la a seu aspecto mais flagrante - a proteção contra as prisões arbitrárias - e classificá-la, por isso, entre as liberdades da pessoa física; ela é, mais amplamente, *a garantia da segurança jurídica do indivíduo em face do poder*. Ela lhe proporciona a dupla certeza de que nada tem a temer de nenhuma autoridade pública enquanto o exercício de suas liberdades, sejam elas quais forem, se mantém dentro dos limites da legalidade e que, se é suspeito de tê-los transposto, expondo-se assim a uma sanção, ficará garantido contra qualquer repressão arbitrária. Portanto, a segurança constitui a proteção avançada de todas as liberdades: ela permite o exercício tranqüilo delas.²⁴

Portanto, segurança jurídica é valor intrínseco ao Estado de Direito, notadamente ao Estado da Constituição e ao Estado Democrático de Direito, limitando o poder estatal, protegendo e assegurando o exercício das demais liberdades dos indivíduos. Não só limita a ação estatal, como também confere a ela tanto a previsibilidade quanto a sua necessidade, para que os limites da ação dos particulares sejam observados. Anterioridade, previsibilidade, irretroatividade, jurisdição, entre outros elementos, compõem o princípio da segurança jurídica, que visa garantir a estabilidade jurídica do mencionado Estado Democrático de Direito.

²⁴ RIVERO, Jean; MOUTOUH, Hughes. *Liberdades públicas*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 393.

CAPÍTULO II

SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Considerando-se a segurança jurídica como direito fundamental, estudar-se-á como se verifica a segurança jurídica, sob alguns aspectos, em matéria tributária, bem como alguns efeitos do tempo sobre o direito, especialmente no que tange ao lançamento tributário. Para tanto, serão desenvolvidos alguns conceitos introdutórios, como os de norma tributária, crédito e lançamento tributário, além da abordagem sobre prescrição e decadência do lançamento tributário, de forma sintética.

2.1 Considerações sobre possibilidade de restrições de direitos

Para Robert Alexy ²⁵, as restrições de direitos fundamentais são normas que restringem a realização de princípios fundamentais. A restrição de um direito fundamental resulta da determinação do conteúdo e do alcance das restrições, bem como da diferença entre restrições de uma parte e regulamentações, configurações e concreções, de outra.

Poderia se supor que existem duas coisas: o direito e suas restrições, isto é, o direito em si, sem restrições, e o direito restrito, na denominada “teoria externa” – que admite que nos ordenamentos jurídicos os direitos se apresentem primordial

²⁵ ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales* Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 267-291.

ou exclusivamente como direitos restritos, mas também é aceita a existência dos direitos sem restrições. Ainda conforme essa teoria, não existe relação necessária entre o conceito do direito e o da sua restrição. A relação advém de uma necessidade externa ao direito, de compatibilizar os direitos de diferentes indivíduos bem como dos direitos individuais e dos bens coletivos.

Em sentido oposto, para a denominada “teoria interna” existe apenas uma coisa: o direito com um determinado conteúdo. O conceito de restrição é substituído pelo de limite, que são restrições imanentes.

A adoção de uma ou outra teoria dependerá de como os direitos fundamentais são tomados: se como regras ou princípios, e se as posições são definitivas ou *prima facie*; partindo-se de posições definitivas, refutaria-se a teoria externa e partindo-se *prima facie* refutaria-se a teoria interna.

Para o autor há impossibilidade lógica de se falar em restrições de direitos quando se parte exclusivamente de posições definitivas.

Se for possível ordenar ou proibir uma ação, então não existirá nenhum direito ao livre arbítrio do indivíduo. Normas que privam de algo sobre o qual não existe direito algum não podem restringir nenhum direito. No sentido oposto, se há um direito que fica ao livre arbítrio do indivíduo, para exercê-lo ou não, as normas que o obrigam ou o proíbem não restringem tal direito, mas o violam. Se só existem posições definitivas, os direitos fundamentais não poderiam ser restringidos, mas somente as liberdades fundamentais - que existem quando uma alternativa de ação é dada ao indivíduo por uma norma jusfundamental, sendo que aqui também se deve diferenciar posições definitivas e *prima facie*. Partindo-se da existência somente de posições definitivas, também não seria correto admitir restrição de

liberdades fundamentais – não se poderia admitir restringidas posições jusfundamentais, mas somente os bens jusfundamentais protegidos.

Por outro lado, adotando-se a teoria dos princípios, na qual o que se restringiria não seriam posições definitivas, mas *prima facie*, chega-se a resultado oposto. Não se restringe não só um bem protegido por normas de direitos fundamentais, mas um direito *prima facie* garantido por normas jusfundamentais. Pelo modelo dos princípios as restrições de direitos fundamentais são admissíveis, estando correta a teoria externa e incorreta a de Klein, na conclusão de Alexy.

Reservas legais seriam normas de competência pelas quais o legislador autoriza imposição de restrições aos direitos fundamentais. Tais restrições são impostas por normas, sendo requisito essencial que se tratem de normas constitucionais – caso contrário terá caráter de intervenção, não de restrição. Não são restrições, propriamente ditas, mas fundamentam uma possibilidade jurídica de restrição de direito fundamental, podendo haver competência para imposição de restrição sem que nunca seja exercida (nunca ocorrendo, conseqüentemente, a restrição). Tais normas de competência se diferenciam, portanto, das normas de comando ou proibição dirigidas aos indivíduos.

Uma regra é restrição de direito fundamental quando, com sua vigência, aparece, no lugar de uma liberdade fundamental *prima facie* ou de um direito fundamental *prima facie*, uma não-liberdade definitiva ou um não-direito definitivo de igual conteúdo (regra que obriga motociclista a usar capacete restringe direito fundamental, substituindo uma liberdade *prima facie* por uma não-liberdade definitiva).

Princípios também podem ser restrições de direitos fundamentais, da mesma forma: quando, com sua aplicação, no lugar de uma liberdade fundamental *prima facie* ou de um direito fundamental *prima facie*, aparece uma não-liberdade definitiva ou um não-direito definitivo de igual conteúdo.

Cabe observar que tal limitação dos direitos fundamentais deve ter como pressuposto sua previsão em lei geral, abstrata e suficientemente densa e determinada, de modo a gerar previsibilidade e segurança jurídica. Serão consideradas inválidas as restrições a direitos fundamentais estabelecidas em termos muito vagos, pois permitem ingerências imprevisíveis no âmbito de proteção do direito, conferindo ao aplicador da norma uma discricionariedade exagerada, além de facilitar ocorrência de arbítrio²⁶.

Assim, os limites aos direitos fundamentais podem apresentar-se, basicamente, sob três formas diferentes: (a) podem estar estabelecidos diretamente na própria Constituição; (b) podem estar autorizados pela Constituição, quando esta prevê a edição de lei restritiva; e (c) podem, finalmente, decorrer de restrições não expressamente referidas no texto constitucional.²⁷

De qualquer forma, em se tratando da eficácia vertical dos direitos fundamentais, as normas que limitam ou restringem direitos do particular perante o Estado devem ser tomadas com extremo cuidado e parcimônia na sua interpretação e aplicação, conforme leciona Carlos Maximiliano:

Só o legislador, não o juiz, pode ampliar o catálogo de crimes inserido no Código e em leis posteriores. O Direito Criminal é, como

²⁶ SARMENTO, Daniel. *Colisões entre direitos fundamentais e interesses públicos*. In: GALDINO, Flávio e SARMENTO, Daniel (orgs.). *Direitos fundamentais – estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 306-308.

²⁷ *Idem*, *ibidem*, p. 302.

proclamam professores alemães, essencialmente típico: o Código concatena tipos de transgressões puníveis; qualquer falta que não se enquadre em algum daqueles moldes ou tipos, embora do mesmo aproximada, escapa ao alcance da justiça repressiva.

A tendência moderna e louvável no sentido do *assouplissement du droit* [elasticidade do direito], caracterizada por disposições amplas, elásticas, flexíveis, de extensa aplicabilidade, portanto, só mesmo com a mais discreta reserva se observará no campo do Direito de punir.

Estritamente se interpretam as disposições que restringem a liberdade humana, ou afetam a propriedade; conseqüentemente, com igual reserva se aplicam os preceitos tendentes a agravar qualquer penalidade.²⁸

Poder-se-ia dizer, portanto, que a regra é a liberdade do indivíduo, com a devida proteção de seus direitos e liberdades. A exceção seria a restrição ou limitação destes direitos e liberdades pela ação estatal, que somente pode acontecer por meio de previsão legal expressa de forma clara, de modo a garantir estabilidade das relações e a conseqüente segurança jurídica.

2.2 Princípios da razoabilidade e da proporcionalidade e o dogma da supremacia do interesse público

Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade são utilizados como mecanismos para controlar a discricionariedade legislativa e administrativa. Pode-se diferenciá-los adotando o da razoabilidade como instrumento de controle de atos

²⁸ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 322.

normativos e o da proporcionalidade como instrumento de controle de atos administrativos. Porém, ambos são aplicados para invalidar atos nos quais: i) não há adequação entre fim perseguido e meio empregado; ii) não é exigível ou necessária tal medida, ou iii) não há proporcionalidade, em sentido estrito (a medida traz resultado mais negativo do que se não fosse tomada). Com aplicação desses princípios o Judiciário deve buscar o melhor resultado, isto é, buscar a realização dos direitos fundamentais (dos valores constitucionais), o resultado socialmente desejável.

De acordo com Daniel Sarmento²⁹, “o dogma vigente entre os publicistas brasileiros, da supremacia do interesse público sobre o particular, parece ignorar nosso sistema constitucional, que tem como uma das suas principais características a relevância atribuída aos direitos fundamentais”. Grande objeção ao princípio da supremacia do interesse público sobre o particular é sua incompatibilidade com o princípio da proporcionalidade, importante parâmetro para aferição da constitucionalidade das restrições aos direitos fundamentais³⁰. O princípio da proporcionalidade tem sua vigência no ordenamento brasileiro hoje reconhecida pela doutrina e jurisprudência, trazendo critérios controláveis para resolução de colisões envolvendo interesses constitucionais.

O mencionado princípio da proporcionalidade poderia ser desmembrado em três subprincípios, assim sintetizados por Luís Roberto Barroso:

²⁹ SARMENTO, Daniel. *Colisões entre direitos fundamentais e interesses públicos*. In: GALDINO, Flávio e SARMENTO, Daniel (orgs.). *Direitos fundamentais – estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 301 e 309.

³⁰ Deve-se atentar que uso de termos podem contaminar algumas interpretações, conforme alerta MÜLLER, Friedrich (*Quem é o povo? A questão fundamental da democracia*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 115) sobre a utilização, por exemplo, de “povo, palavra gasta e mal empregada, muitas vezes utilizada para legitimar situações antidemocráticas, em que os verdadeiros interesses populares são olvidados em favor dos interesses privados de grandes grupos econômicos”.

(a) da adequação, que exige que as medidas adotadas pelo Poder Público se mostrem aptas a atingir os objetivos pretendidos; (b) da necessidade ou exigibilidade, que impõe a verificação da inexistência de meio menos gravoso para atingimento dos fins visados; e da (c) proporcionalidade em sentido estrito, que é a ponderação entre o ônus imposto e o benefício trazido, para constatar se é justificável a interferência na esfera dos direitos do cidadão.³¹

O próprio momento histórico da promulgação da Constituição, combatendo anterior prática autoritária do Estado e de sua relação com as pessoas, que relegava os direitos fundamentais a um plano secundário e periférico, além da análise da topologia dos direitos fundamentais no atual texto, antes das normas relacionadas à estrutura, aos poderes e às competências do Estado, demonstram que não se pode mais utilizar o antigo dogma da supremacia do interesse público sobre o interesse particular.

O Ministro Sepúlveda Pertence, do STF, asseverou, em julgamento sobre matéria processual: “Verdadeiramente inconciliável com o Estado de Direito e a garantia constitucional da jurisdição seria impedir a concessão ou permitir a cassação da segurança concedida, com base em motivos de conveniência política ou administrativa, ou seja, a superposição ao direito do cidadão das ‘razões de Estado’”³².

O trecho do pensamento de Daniel Sarmento, a seguir transcrito, esclarece que:

³¹ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 209.

³² Agravo Regimental em Suspensão de Segurança, DJ 09.05.97, pág. 18138.

[...] diante de conflitos entre direitos fundamentais e interesses públicos de estatura constitucional, pode-se falar, na linha de Alexy, numa '*precedência prima facie*' dos primeiros. Esta precedência implica na atribuição de um peso inicial superior a estes direitos no processo ponderativo, o que significa reconhecer que há um ônus argumentativo maior para que interesses públicos possam eventualmente sobrepujá-los. Assim, o interesse público pode até prevalecer diante do direito fundamental, após um detido exame calcado sobretudo no princípio da proporcionalidade, mas para isso serão necessárias razões mais fortes do que aquelas que permitiriam a 'vitória' do direito fundamental. E tal idéia vincula tanto o legislador — que se realizar ponderações abstratas que negligenciarem esta primazia *prima facie* dos direitos fundamentais poderá incorrer em inconstitucionalidade — como os aplicadores do Direito — juízes e administradores — quando se depararem com a necessidade de realização de ponderações *in concreto*.³³

Assim, para que um direito fundamental do indivíduo seja restrito ou limitado não basta a aplicação da argumentação de que as razões de Estado ou o interesse público estariam em posição hierarquicamente superior aos direitos do cidadão. No sentido oposto, em regra, os direitos fundamentais devem prevalecer e serem protegidos contra o interesse público e razões de Estado – que poderão estar sobre aqueles de acordo com aplicação do princípio da proporcionalidade após exame detalhado do caso concreto.

³³ SARMENTO, Daniel. *Colisões entre direitos fundamentais e interesses públicos*. In: GALDINO, Flávio e SARMENTO, Daniel (orgs.). *Direitos fundamentais – estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 313.

2.3 Eficácia vertical e horizontal dos direitos fundamentais

Uma questão que enseja modernos debates versa sobre a possibilidade da aplicação dos direitos fundamentais nas relações entre os particulares, e de que forma tais direitos incidiriam sobre as relações *inter privatos*. Distingue-se, assim, considerando-se como eficácia vertical dos direitos fundamentais a limitação do poder estatal perante o particular e eficácia horizontal a limitação pela aplicação dos direitos fundamentais às relações privadas.

Em apertada síntese de estudo elaborado por Jane Reis Gonçalves Pereira,³⁴ constata-se que o direito germânico, pela sua jurisprudência, adota a denominada teoria dos deveres de proteção, ao estabelecer que o Estado não tem apenas o dever de se abster de lesar os bens jurídicos fundamentais, mas também deve atuar para promovê-los e protegê-los de quaisquer ameaças, inclusive das que venham de outros indivíduos. Já a jurisprudência norte-americana considera que os direitos individuais são oponíveis somente ao Estado, aplicando-se os direitos e liberdades constitucionais somente quando haja uma ação estatal (denominada *state action doctrine*). Todavia, decisões da Suprema Corte dos Estados Unidos têm, por vezes, ampliado a noção da *state action*, não protegendo, por exemplo, contratos entre particulares que obrigavam adquirentes de imóveis a não vendê-los a pessoas de determinadas raças ou nacionalidades (considerando que tais discriminações estabelecidas em contratos feririam o princípio da igualdade).

A jurisprudência pátria tem admitido a eficácia dos direitos fundamentais em relações de direito privado, conforme acórdãos do STF, mas sem abordar o

³⁴ PEREIRA, Jane R. Gonçalves. *Apontamentos sobre a aplicação das normas de direito fundamental nas relações jurídicas entre particulares*. In: BARROSO, Luís Roberto (org.). *A nova interpretação constitucional – ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 120-179.

fundamento e a limitação dessa eficácia. O RE 158.215-4, DJ 07.06.1996 garantiu a aplicação do devido processo legal à relação estabelecida entre particulares, anulando exclusão de associados de cooperativa por deliberação de maioria em Assembléia Geral sem obediência das regras estatutárias sobre a defesa dos associados.

Tal observância de direitos fundamentais de cada indivíduo pelos demais não é questão controvertida na doutrina atualmente, ao contrário da doutrina liberal clássica, que só admitiam eficácia dos direitos fundamentais às relações públicas, com o Estado em um dos pólos. Entretanto, discussões surgem sobre quais seriam estes limites, visto que não havendo direito absoluto, total ou incondicional, nem mesmo perante o Estado, não poderia a constituição conduzir a vida dos indivíduos, em suas relações privadas, a partir de determinado ponto (até o ponto de não haver vinculação dos privados, em suas relações, aos direitos fundamentais, de acordo com parte de jurisprudência norte-americana).

Mesmo para os que adotam tese da eficácia direta e imediata dos direitos fundamentais nas relações entre particulares, tal incidência implica adaptações e especificidades, diferenciando-a da aplicação dos direitos fundamentais entre Estado e particular, em razão da autonomia privada, protegida constitucionalmente. Na ponderação para dar eficácia horizontal a tais direitos fundamentais, ao invés de prevalecer a autonomia privada, deve-se levar em conta a desigualdade material entre os envolvidos, pois a assimetria de poder pode prejudicar o exercício da

autonomia privada do mais fraco, do hipossuficiente, que fica vulnerável ao arbítrio do mais forte.³⁵

De qualquer forma, ressalte-se que não há previsão no ordenamento de inverter-se a lógica desta ampliação de eficácia de incidência dos direitos fundamentais para que o Estado se aproveite de uma faculdade conferida aos particulares para imposição de obrigação ao particular. Como exemplo, a possibilidade de algumas ações dos particulares de forma imprescritível, conforme previsões estabelecidas no Código Civil de 2002 (como exemplo, a ação para declarar nulidade de negócio jurídico simulado, com a devida restituição ao estado anterior ou indenização, na sua impossibilidade) – imprescritibilidade que não é conferida ao Estado, em espécie de inversão de eficácia, almejando obter eficácia vertical de liberdades só autorizadas nas relações privadas (eficácia horizontal).

2.4 O tempo em matéria tributária

Antes de iniciar-se o estudo do efeito do tempo em matéria tributária, especificamente no procedimento de lançamento tributário, cabe trazer, ainda que brevemente, alguns conceitos e definições utilizados no estudo, tais como o de norma tributária, crédito e lançamento tributário. Após tais desenvolvimentos se analisa o aspecto temporal, especialmente os institutos da prescrição e da decadência do lançamento tributário.

³⁵ SARMENTO, Daniel. *A vinculação dos particulares aos direitos fundamentais no direito comparado e no Brasil*. In: BARROSO, Luís Roberto (org.). *A nova interpretação constitucional – ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 270-277.

2.4.1 Conceitos introdutórios

Desenvolve-se, em seguida, separadamente, o breve estudo sobre norma, lançamento e crédito tributário, essenciais para a compreensão dos efeitos do tempo em matéria tributária.

2.4.1.1 Norma tributária

Para uma análise atual, de maneira sistemática, é necessário o estudo do binômio hipótese de incidência/base de cálculo para identificação da natureza específica do tributo investigado. Análise que poderá ser facilitada com a menção de algumas passagens dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, ainda que de forma resumida. Sua abordagem revela o conceito da regra-matriz de incidência tributária, uma regra de comportamento por excelência, que disciplina a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito ativo, titular do direito de crédito. Essa regra-matriz seria a norma tributária em sentido estrito, que marca o núcleo do tributo, enquanto as demais seriam normas tributárias em sentido amplo.

Instaura-se o vínculo abstrato, que une as pessoas, exatamente no instante em que aparece no mundo material o evento descrito pelo legislador. Para o Direito são entidades simultâneas, concomitantes.

Este autor³⁶ apresenta uma esquematização simplificada dos critérios que pertencem aos elementos estruturais – hipótese e consequência - da endonorma tributária ou do tributo, expressa como:

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 112-113.

a) Hipótese: critérios para identificar um fato lícito, que não acordo de vontades, considerado em si mesmo.

b) Conseqüência: critérios para identificar a relação jurídica em que o sujeito ativo é, por via de regra, o Estado; o sujeito passivo, alguma pessoa física ou jurídica e o objeto, uma prestação de natureza pecuniária.

Crítérios da hipótese

A hipótese é construída pela vontade do legislador, que recolhe os dados de fato da realidade que deseja disciplinar (realidade social), qualificando-os, normativamente, como fatos jurídicos. Ao conceituar o fato, que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica do tributo, o legislador também seleciona as propriedades que julga importantes para caracterizá-lo. Desse conceito se extrai, para a identificação da norma matriz, os critérios da hipótese: material, espacial e temporal.

Crítérios do conseqüente

Os critérios para identificar o surgimento de uma relação jurídica, que pertencem ao conseqüente da endonorma tributária, são dois:

- a) Critério Pessoal - é o conjunto de elementos, colhidos como prescritor das normas, que aponta quem são os sujeitos da relação jurídica: sujeito ativo e credor de um lado e sujeito passivo e devedor de outro;
- b) Critério Quantitativo - é o critério que trata do objeto da prestação. No caso da relação jurídica tributária, materializa-se na base de cálculo e na alíquota.

Na relação jurídica tributária, relação *ex lege*, encontram-se dois tipos de relações: aquelas de “substância patrimonial”, situadas no núcleo na norma tributária, e as de “deveres administrativos”, aquelas que visam tornar possível a operatividade da instituição tributária (tais como os deveres de emitir nota fiscal, escriturar livros, efetuar declarações ao fisco, entre outros).

2.4.1.2 Crédito Tributário

A relação tributária é uma relação jurídica composta pelo sujeito ativo, sujeito passivo e objeto, que se entrelaçam em um vínculo abstrato. São três entidades necessárias e obrigatórias. O sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, enquanto o sujeito passivo tem o dever jurídico de cumpri-la. Ao direito do sujeito ativo dá-se o nome de crédito e ao dever jurídico do sujeito passivo dá-se o nome de débito.

Crédito tributário³⁷ é o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto da prestação, representado por uma importância em dinheiro. Nasce no exato instante em que acontece o vínculo obrigacional, no momento do acontecimento do fato material descrito hipoteticamente no suposto normativo, desde que relatado em linguagem competente para que o direito o identifique. Caso não esteja construído na linguagem competente, seja por não ter existido, seja por não existirem provas, nada terá acontecido para o direito, não havendo *fato jurídico tributário* que possibilite a constituição do crédito. Isto é, o crédito tributário constitui-se exatamente com a obrigação, em decorrência de um *fato jurídico tributário*, previsto entre os artigos 139 e 141 do Código Tributário Nacional³⁸. Para José Souto Maior Borges o crédito tributário seria “o reflexo de uma obrigação de determinado sujeito passivo com relação ao Fisco”³⁹.

2.4.1.3 Lançamento tributário

Lançamento é o ato administrativo que formaliza a pretensão do sujeito ativo, reportando-se à data da ocorrência do fato, momento em que nasceu a obrigação tributária. No nascimento já existe a obrigação plena e integral, faltando-lhe apenas a liquidez, que é dada pelo lançamento. É um ato vinculado e obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional do agente. No Código Tributário Nacional, o

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 356-364.

³⁸ Do CTN: “Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”; “Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias”.

³⁹ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*, 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 47.

lançamento está regulamentado a partir do artigo 142, que apresenta incorreção ao expressar que se trata de procedimento. É ato jurídico, muitas vezes resultado de um procedimento, mas não se confunde com este⁴⁰.

Também Luciano Amaro o define como “ato, ainda que praticado *após* um procedimento (eventual, não necessário) de investigação de fatos cujo conhecimento e valoração se façam necessários para a consecução do lançamento”⁴¹.

O crédito tributário nasce a partir da incidência da regra matriz; contudo só se torna exigível após o ato de lançamento (que resulta da verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinação da matéria tributável, identificação do sujeito passivo, apuração da base de cálculo e montante do tributo devido, fixação das condições de pagamento, além de, sendo o caso, estabelecer aplicação da penalidade cabível)⁴². Só com o lançamento é editada a norma individual e concreta, exigida pela norma geral e abstrata, passando a existir o documento que integra o sistema do direito positivo, traduzindo em linguagem própria deste sistema a subsunção do evento do mundo social à regra-matriz de incidência tributária. Conforme Paulo de Barros Carvalho:

Para que se configure o fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese. Que apenas um não se verifique, e a dinâmica que descrevemos ficará inteiramente comprometida. (...) É nesse núcleo

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 383. Veja-se o art. 142 do CTN: “*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*”.

⁴¹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, São Paulo: Saraiva, 199, p. 322.

⁴² *Idem, ibidem*, p. 323, onde afirma Luciano Amaro que o lançamento não *tende* para coisa alguma, como dispõe o CTN, mas “*já é o resultado da verificação da ocorrência do fato gerador*”.

fundamental que não pode operar a presunção, quando pensamos na existência concreta de uma figura tributária, tornando-se desnecessário aduzir que assim é porque a atividade impositiva do Estado mexe com dois valores essenciais à vida em sociedade, quais sejam o direito de propriedade e o direito de liberdade⁴³.

Estudando a definição de lançamento tributário, o mesmo autor escreve que:

Lançamento é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u`a norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido⁴⁴.

A despeito dos diversos debates e diversas correntes doutrinárias sobre o caráter do lançamento tributário, se declaratório ou constitutivo da obrigação tributária, cabe observar os trabalhos realizados pela Comissão Especial do Código Tributário Nacional, de 1954, base do atual CTN, de 1966, tendo Rubens Gomes de Souza como relator geral, dos quais se extrai que entendiam tratar-se o lançamento tributário de ato meramente declaratório da obrigação preexistente, constituída com a ocorrência do fato gerador. O lançamento dá origem ao débito fiscal,

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Notas sobre a prova no processo administrativo tributário*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa*. V. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 862-863.

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 383.

consubstanciado no título executório, criando uma única situação jurídica nova, que é a executoriedade da obrigação anteriormente constituída.⁴⁵

O procedimento de fiscalização adota caráter inquisitório, não obedecendo ao contraditório e ampla defesa, garantias inafastáveis na eventual fase litigiosa. Não significa procedimento arbitrário, pois se processa de acordo com a

⁴⁵ Em trecho extraído dos trabalhos realizados pela Comissão Especial do Código Tributário Nacional, de 1954 temos que:

“A posição do Projeto quanto à conceituação jurídica do lançamento face à obrigação tributária foi exposta a propósito da definição desta última (supra: 87): o lançamento é ato meramente *declaratório* da obrigação, que se constitui com a ocorrência da situação material ou jurídica definida por lei como fato gerador. Todavia, os autores que se filiam a esta corrente demonstram certa perplexidade ao terem de reconhecer no lançamento um efeito mais que meramente declaratório, de vez que, antes de exercida a atividade administrativa tendente à determinação do débito fiscal, o contribuinte não pode solvê-lo nem mesmo espontaneamente; ou, nos casos em que a liquidação do débito seja atribuída por lei ao próprio contribuinte, a própria obrigação não se reputa extinta enquanto a atividade exercitada pelo contribuinte não seja homologada pela autoridade fiscal.

Os estudos mais recentes sobre o assunto, reexaminando toda a copiosa literatura existente sobre o tema, conduzem entretanto a uma solução que concilia a tese da constituição da obrigação pelo fato gerador, única compatível com a natureza *ex-lege* daquela, com a constatação prática de um efeito constitutivo inerente ao lançamento, além do seu efeito declaratório da obrigação preexistente. Assim, o lançamento, em seguida à constatação, meramente declaratória, da ocorrência do fato gerador e do conseqüente nascimento da obrigação, efetua a constituição do crédito correspondente, através da liquidação do montante a ser pago e da identificação do devedor. Como ulterior conseqüência, esta, porém, de natureza formal, o lançamento dá origem ao débito fiscal, consubstanciado no título executório que dele decorre (Rotondi, “L’Accertamento Tributario”, em *Appunti sull’Obbligazione Tributaria* (1950), p. 75 e segs., espec. § 68).

A esta conceituação foi observado, nos debates sobre o Anteprojeto, promovidos pelo Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, que a distinção entre os atos constitutivos e atos meramente declaratórios está em que os primeiros criam uma situação jurídica nova, ao contrário dos segundos, que constatam situações jurídicas preexistentes, sem nada acrescentar à natureza ou aos efeitos daqueles. A isso pode-se entretanto responder que a situação jurídica nova, criada pelo lançamento, é exatamente a executoriedade da obrigação. Esta conclusão já podia ser extraída dos estudos de Nawiasky (*Steuerrechtliche Grundfragen*, Múnaco 1926), que sistematizou o processo formativo da relação jurídica tributária em três fases sucessivas: (a) situação jurídica abstrata, decorrente da simples existência de lei tributária oponível *erga omnes*; (b) situação jurídica concreta, decorrente da ocorrência do fato gerador, que identifica o comando legislativo genérico a uma situação concreta de fato; (c) situação jurídica subjetiva, decorrente do lançamento, que, referindo a determinado contribuinte a obrigação previamente concretizada pelo fato gerador, integra no patrimônio daquele o débito individual do tributo.

Cabe ainda recordar que a conceituação do lançamento como dando lugar a uma situação jurídica subjetiva é que permitiu à Jèze combater com vantagens a tese de Trotabas, que atribuía à relação jurídica tributária um caráter objetivo, considerando-a como decorrente exclusivamente da lei e do fato gerador. A conseqüência prática desta última orientação seria, evidentemente, a da inexistência de um direito subjetivo do contribuinte contra o fisco; e o seu corolário por sua vez seria a negação da definitividade do lançamento, considerado como simples providência administrativa de caráter meramente formal. Esta última conseqüência seria claramente inconciliável com a natureza vinculada e não discricionária que se reconhece ao lançamento no sistema dos atos administrativos, mesmo independentemente de qualquer consideração especificamente tributária”.

legalidade objetiva, sob pena de nulidade. Mesmo nessa fase o contribuinte deve ter acesso a todos os documentos e informações decorrentes das investigações, obedecendo ao princípio da cientificação, pelo qual é a ele assegurada a não surpresa na ação administrativa. Não significa essa garantia o poder do contribuinte se insurgir ou apresentar impugnação administrativa contra atos ou documentos lícitos e cientificados, pois é regular exercício do poder do fisco, inerente à atividade de fiscalização ao qual corresponde o dever de colaboração do particular.⁴⁶

Todos, contribuintes ou não, conforme expressa o Código Tributário Nacional entre os artigos 194 e 197⁴⁷, têm dever de colaborar com a Administração Tributária e suportar as atividades de fiscalização e diligência, dever limitado pelas garantias que limitam o poder de investigação das autoridades fazendárias. Não estará o particular obrigado a colaborar em casos de risco à inviolabilidade da intimidade e da vida, da residência, da correspondência, das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo em cumprimento à ordem judicial⁴⁸. Assim, para não gerar ilicitude às provas, o Fisco deve observar determinadas cautelas em algumas ações, como prévia autorização judicial, especialmente quando se prevê ameaça a direitos fundamentais, tais como o sigilo

⁴⁶ VALERO, Luiz Martins. *Fiscalização tributária: poderes do Fisco e direitos dos contribuintes*. In: TÔRRES, Heleno (coord. et al.). *Direito tributário e processo administrativo aplicados*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 242.

⁴⁷ Do CTN: “Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação; (...) Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros: I - os tabeliães, escrevães e demais serventuários de ofício; II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras; III - as empresas de administração de bens; IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais; V - os inventariantes; VI - os síndicos, comissários e liquidatários; VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão”.

⁴⁸ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 179.

de dados e inviolabilidade de domicílio, que não serão observados em função do interesse público, caso demonstrada a necessidade ao Poder Judiciário.

A eficácia do ato de lançamento nasce a partir da notificação regular do sujeito passivo, que representa a notícia que a Administração dirige a esse sujeito, dando-lhe conhecimento da celebração do ato de lançamento e dos termos da exigibilidade do crédito. Presta-se unicamente para dar ciência.

A notificação pode ter vários atributos, contudo: será existente quando reunir os elementos necessários ao seu reconhecimento; válida quando tais elementos conformarem-se aos preceitos que regem sua função na ordem jurídica, e eficaz quando, depois de recebida pelo sujeito, irradia seus efeitos.

Para expressar o evento no sistema comunicacional do direito, necessária se faz a prova, que poderia, numa de suas possíveis acepções, tomar-se como “a representação, na linguagem do direito, dos eventos ocorridos no mundo real (isto considerando que há um “mundo real”). A prova não é a realidade, é a articulação jurídica dessa realidade. Sem a construção de fatos jurídicos, o direito rompe sua dinâmica funcional, torna-se estático, não se reproduz, não é aplicável: estatela-se sua dialética”.⁴⁹

Conforme exposição de Eurico Marcos Diniz de Santi:

A prova em direito é um signo que representa o fato que se quer provar para um intérprete. Está composta a tríade: (i) fato, (ii) prova do fato e (iii) intérprete da prova. O *fato* acontece e consome-se no tempo-histórico e no espaço-social, causando a prova (o assassinio causa o cadáver). A prova retém o fato, decorre do fato, representa o fato parcialmente e pode até mesmo representá-lo falsamente; por

⁴⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Norma, evento, fato, relação jurídica, fontes e validade do direito*. In: *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 15.

isso mesmo é signo. Representar significa afetar uma mente com a idéia do fato mediante a prova. O intérprete da prova é o ser cognoscente que sofre o efeito produzido pela prova, formando em sua mente o juízo ou conceito sobre o fato, termo essencial no processo de subsunção à norma, tal qual ensina KARL ENGISH. É o juízo do juiz que há de ser enunciado no fundamento da sentença. É o juízo do fiscal da fazenda que há de ser enunciado na motivação do ato administrativo de lançamento tributário. O direito não incide sobre fatos, incide sobre a prova dos fatos, ou dizendo de outra forma: fato jurídico é fato juridicamente provado.⁵⁰

Podemos definir fato jurídico tributário como o “enunciado protocolar, denotativo, posto na posição sintática de antecedente de uma norma individual e concreta, emitido, portanto, com função prescritiva, num determinado ponto do processo de positivação do direito”⁵¹ e eventos como “os fatos da chamada realidade social, enquanto não forem constituídos na linguagem jurídica própria”.⁵²

O evento, enquanto fenômeno físico, não é objeto do direito, visto não estar convertido em linguagem. O direito tem conhecimento da manifestação lingüística do evento, a relação entre o ocorrido e o relatado, em linguagem própria, sujeitando-se à linguagem das provas. Sintetizando-se exposição de Maria Rita Ferragut⁵³, evitar-se-á a ocorrência de insegurança jurídica quando se busca a certificação de que a concretização fenomênica dos eventos descritos nos fatos jurídicos é verdadeira – não buscando o direito o conhecimento dos eventos, o que

⁵⁰ *Idem. Decadência e prescrição no direito tributário*, 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004, p. 44-45.

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 105.

⁵² *Idem, ibidem*, p. 89.

⁵³ FERRAGUT, Maria Rita. *Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário – estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 314-315.

normalmente ocorre com as outras ciências, mas, sim, a credibilidade e a segurança – alcançadas pelo lançamento quando este reflete a verdade dos fenômenos.

2.4.1.4 O autolançamento ou lançamento por homologação

As modalidades de lançamento são: i) direto (ou por ofício), em que todas as providências do ato são tomadas pela Administração (v.g., o caso do IPTU); ii) misto (ou por declaração), em que a Administração e sujeito passivo colaboram na elaboração do ato (v.g., o caso do ITR); iii) por homologação (ou autolançamento), em que todo o ato é preparado pelo sujeito passivo e a Administração apenas o homologa (v.g., o caso do IPI, do ICMS, ou do IR).

Há tendência mundial de crescimento significativo da participação do próprio contribuinte na prática de diversos expedientes para elaboração de normas individuais e concretas, com quantificação e pagamento da imposição tributária. Além de apuração e pagamento, outros deveres são impostos aos contribuintes para manter a Administração Tributária informada de seus atos.

A expedição da norma individual e concreta, estabelecendo os eventos que se subsumem à determinada regra-matriz de incidência, com o relato dos dados da relação jurídica originada, pode ser efetuada pelo Poder Público, quando se denominará *lançamento*, ou pode ficar por conta do sujeito passivo, quando se denominará *autolançamento*⁵⁴.

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 367.

Alguns juristas, como é o caso de José Souto Maior Borges⁵⁵, não concordam com o último conceito, afirmando que não se aplicaria em nosso direito positivo, por ser o lançamento privativo da autoridade administrativa, de acordo com o *caput* do art. 142, do CTN, e por isso o CTN não adotou o termo “autolancamento”, e sim “lançamento por homologação”, no *caput* do art. 150⁵⁶. O autor analisa a crítica de que a homologação do Fisco, no caso de ratificar e convalidar o ato do sujeito passivo, seria homologação do lançamento, e portanto, autolancamento, afirmando que o que se homologaria no caso não seria lançamento, mas a “atividade” do sujeito passivo tendente a satisfazer o crédito tributário⁵⁷. Essa atividade não corresponderia a ato de criação do direito, mas à simples observância de norma tributária.

A conclusão, entretanto, não está de acordo com idéias já trazidas, como a de que o direito se realiza em processo comunicacional, conhecendo o que está vertido em linguagem competente, conforme dispõe o próprio direito. Dessa forma, quando o direito positivo estabelece que o sujeito passivo deve elaborar determinados documentos e levá-los ao ente tributante, há criação de direito pelo sujeito passivo, que deve produzir o suporte físico e apresentá-lo para conhecimento

⁵⁵ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*, 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 369-371.

⁵⁶ Conforme o CTN: “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; Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

⁵⁷ Intenso debate doutrinário é travado em torno da denominação de lançamento por homologação ou autolancamento. Estevão Horvath classifica a figura como esdrúxula, entendendo que a lei deveria ter dito que certos tributos prescindem de “constituição”, entre haspas por entender que não há existência de obrigação sem crédito. No caso em que o contribuinte deve declarar-se devedor e antecipar o pagamento do tributo, a homologação deveria ser dos atos do contribuinte, em especial o pagamento, e não de lançamento, privativo de autoridade administrativa (*A decadência do lançamento “por homologação”*. In: RDT 71, p. 149-150).

do órgão público. De acordo com Paulo de Barros Carvalho⁵⁸, “o átimo dessa ciência marca o instante preciso em que a norma individual e concreta, produzida pelo sujeito passivo, ingressa no ordenamento do direito posto”.

No caso do lançamento por homologação, o contribuinte verifica a ocorrência dos eventos eleitos pelo sistema jurídico-tributário positivo como tributariamente relevantes, informando-os aos órgãos da administração, que efetuará os demais passos, até o lançamento, no caso de lançamento por declaração. No lançamento por homologação, além de declarar a materialização de todo o *suporte fático* necessário para o reconhecimento da incidência, pela subsunção à norma, relação jurídica tributária, mensurando o objeto da prestação (por meio de cálculos matemáticos: base de cálculo x alíquota), efetua o pagamento da quantia identificada como devida, independentemente de qualquer atuação da Administração Tributária. A prestação tributária, nesse último caso, torna-se exigível a partir do decurso do prazo legalmente definido, independentemente de qualquer atuação do sujeito ativo.

2.4.1.5 Alterabilidade do lançamento tributário

O lançamento poderá ser nulo ou anulável, não sendo, entretanto, pacífica na doutrina a afirmação. Para Hely Lopes Meirelles⁵⁹, não há ato administrativo anulável, pois será legal ou ilegal, válido ou inválido, sendo o inexistente ou nulo ilegal e imprestável desde seu nascedouro. Celso Antônio

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 431.

⁵⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 171-172.

Bandeira de Mello⁶⁰ classifica os atos administrativos em *anuláveis*: os suscetíveis de convalidação: refazimento de modo válido com efeitos retroativos ao que foi feito invalidamente; *nulos*: sempre praticados com vício, tais como os de objeto ilícito, os praticados com desvio de poder, falta de motivo, ou praticados sem causa, além daqueles que a lei declarar nulos; e *inexistentes*: os que prescrevem práticas de crime, sendo, portanto, imprescritíveis.

Paulo de Barros Carvalho⁶¹ o considera *nulo*, de pleno direito, quando: i) o motivo, como o fato jurídico tributário, inexistiu; ii) indicar sujeito passivo diferente daquele obrigado; iii) lavrado antes do termo final do prazo dado ao contribuinte. Portanto, a nulidade ocorre quando há vício grave, com efeitos *ex tunc* (retroage linguisticamente à data da ocorrência do evento). Será *anulável* quando apresentar outra espécie de vício, sendo que a anulação, que requer comprovação em procedimento contraditório, tem efeitos *ex nunc* (se iniciando a partir da data da declaração de anulabilidade). Os *inexistentes* não se comparam nem aos de nulidade absoluta, por impedimento teórico e prático, pois não há instrumentos na Ciência do Direito para apagar efeitos, ou fatos jurídicos e materiais consumados em decorrência de atos nulos. Em relação ao lançamento tributário, ainda há os *irregulares*, pois, como são evitados de pequenos vícios, recebem da ordem jurídica autorização para retificação, pela Administração, em obediência ao princípio da economia do procedimento. As previsões constam no artigo 149⁶², do CTN (hipóteses para efetuar-se o lançamento de ofício ou rever lançamento anterior).

⁶⁰ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 274.

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 414-415.

⁶² Expressando o artigo que:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a

2.4.2 Direito e tempo

O tempo sempre foi uma preocupação do direito. Há tempo na Constituição, nas hipóteses das normas, nos eventos jurídicos descritos nessas hipóteses, no conteúdo de atos administrativos, sendo que “só o fato passado é efetivamente absorvido pelo direito. Assim é: o direito projeta-se para o futuro, mas colhe no passado as condutas que juridiciza no presente. (...) há tempo no acontecimento e na duração do fato, sendo que o direito pode, arbitrariamente, destacar como fato jurídico um ou outro (o tempo do acontecimento ou da duração)”, conforme Eurico Diniz de Santi, que também afirma que:

O fato perde-se no tempo, com a deterioração das provas. (...) O tempo consome os fatos e o direito que deles advém. No tempo nascem os fatos, no tempo nasce o direito, no tempo morrem os fatos, pelo tempo o direito extingue o direito. Tal qual Chronos (Saturno), o direito, implacável, devora o direito que de sua seiva surge. Decadência e prescrição são formas que o direito encontrou para conviver com esse deus tão poderoso: o tempo.⁶³

pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

⁶³ SANTI, Eurico Diniz. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004, p. 41-46.

Paulo de Barros Carvalho assim se expressa:

O direito, tomado como instrumento de ação social para ordenar as condutas intersubjetivas, orientando-se para os valores que a sociedade pretende ver realizados, não se compadece com a indeterminação, com a incerteza, com a permanência de conflitos irresolvíveis e com o perdurar no tempo sem definição jurídica adequada.⁶⁴

Por isso, o direito utiliza-se de sua capacidade autogestora para determinar os meios sistemáticos de constituição e destruição dos elementos constantes em seu universo de realização abstrata, promovendo, a partir daí, a extirpação de prerrogativas jurídicas não reclamadas ou não exercidas em momentos positivamente determinados. Em face da ocorrência de novos fatos jurídicos, determina a extinção de determinadas relações jurídicas pré-existentes. Ambas, *decadência* e *prescrição*, significam novos fatos jurídicos resultantes da omissão de determinado direito, direito subjetivo, que se extingue no caso do titular não o exercer durante certo lapso temporal, determinado pelo próprio sistema jurídico – que prevê a constituição e a desconstituição de relações jurídicas. Lembrando, ainda, que a decadência e a prescrição, ao lado da irretroatividade, da coisa julgada, do direito adquirido, do ato jurídico perfeito, entre outros, perseguem o valor “segurança jurídica”.

Entretanto, o direito, não age só nessa constituição e extinção de direito subjetivos. Alteração e extinção de fatos existentes no mundo jurídico ocorrem sempre em consequência de nova atuação fática naquele mundo. A destruição de

⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Extinção da obrigação tributária nos casos de lançamento por homologação*. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio (org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba - Direito Tributário*. V. 1. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 220.

fatos jurídicos exige, sempre, a existência de novos fatos (jurídicos *lato sensu*), que só se verificam quando o ordenamento, previamente, eleja como juridicamente relevante determinado *evento*, para que, com a sua ocorrência no mundo natural, ocorra, imediata e infalivelmente, a incidência normativa, constituindo, por meio de sua representação conceitual, o *fato jurídico* no imediato *plano jurídico da existência*.

Nessa dinâmica, buscando um elemento seguro, capaz de conferir estabilidade às relações sociais, o direito, elegeu o tempo, elemento linear infalível em nossa dimensão, totalmente independente do agir humano.

Com essa eleição, agregou-se à realidade abstrata do direito a concepção material de sujeição temporal, colocando-se assim toda a fenomenologia de atuação dos planos jurídicos sob os auspícios do agir temporalizado, em que, inclusive, encontra-se uma das mais fantásticas criações humanas: o conceito ideológico de separação entre passado, presente e futuro. O efeito da atuação do tempo sobre a realidade humana pode ser tomado como a criação de coordenadas temporais que assinalam toda a realidade, marcando assim o passado (o que foi), o presente (o que é) e o futuro (o que será) em referências limitadas pelos conceitos de *início* e *fim*, e determinando, conforme alguns apontam, as duas maiores invenções da humanidade: o passado e o futuro⁶⁵.

Verifica-se que cabe ao homem aplicar o direito na presença de determinados eventos (fatos), mas nem sempre suas ocorrências se transformam em fatos jurídicos, nem sempre direitos e deveres são exercidos. Sob o critério do valor “justiça”, a indagação sobre a possibilidade de ser eterna a aplicação das

⁶⁵ SANTI, Eurico Diniz. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004, p. 41, citando pensamento de Paul Valéry e propondo reflexão sobre afirmação de Santo Agostinho: “O passado não tem ser porque não é mais (*iam non est*), o futuro, porque ainda não é (*nodum est*), e o presente porque não permanece”.

normas e o exercício de um direito subjetivo levaria a respostas diversas, positivas ou negativas. Para estabilizar o processo de positivação e garantir expectativa de segurança jurídica, o direito criou as regras de *decadência* e *prescrição*, que não são formas de fazer justiça, mas formas concretas de conviver com o tempo⁶⁶. Aponta-se como seu fundamento o interesse jurídico-social, como medida de ordem pública, para que a instabilidade do direito não viesse a perpetuar-se com sacrifício da harmonia social, visando, em última análise, ao interesse público⁶⁷.

2.4.2.1 Distinção entre prescrição e decadência

As idéias trazidas neste ponto representam uma síntese do tema tratado, tendo em vista que há diversas obras sobre o assunto, com diversas correntes doutrinárias e jurisprudenciais. Dessa forma, trata-se da matéria de forma operacional e sucinta, não sendo pertinente, aqui, seu aprofundamento – mas sim trazer as idéias necessárias para o entendimento do restante do trabalho.

O direito não socorre aos que dormem, conforme o aforismo jurídico *dormientibus non succurrit jus*. A inércia dos seus titulares faz muitos direitos perecerem, originando o fenômeno denominado de prescrição extintiva. Prescrição provém do latim, *praescriptione*, de *praescribere*, significando prescrever, escrever antes, donde determinar ou prefixar; em sentido geral o vocábulo quer exprimir o princípio, a norma, ou o preceito que se escreve antes. Juridicamente, em síntese,

⁶⁶ MENDONÇA, Christine. *Decadência e prescrição em matéria tributária*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário – estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 657.

⁶⁷ PAULA, Edylcéa Tavares Nogueira de. *Prescrição e decadência no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983, p. 7-14.

pode ser conceituada como a perda de ação que protege um direito, pela inércia, durante certo lapso de tempo, do seu titular.

Possui quatro elementos: i) existência de uma ação exercitável; ii) inércia do titular da ação; iii) continuidade da inércia; e iv) ausência de causas preclusivas de seu curso (que impedem seu início ou interrompem ou suspende seu curso). Seu principal efeito, imediato e direto, é a extinção da ação, enquanto, como efeito indireto, torna o direito inoperante, pois seu titular não possuirá mais ação para exercitá-lo.

Assemelha-se muito ao instituto jurídico da decadência. Todavia, com ele não se confunde. Embora tenham como fundamento a segurança nas relações jurídicas e se originem de elementos comuns (inércia e tempo), prescrição e decadência são formas extintivas de direito que se diferenciam pelo caráter desses direitos.

Historicamente, identifica-se a origem da prescrição com a vigência da Lei *Aebutia*, editada no ano 520 de Roma, autorizando ao pretor a criação de novas ações, não previstas no direito honorário. O pretor, no uso desse poder, introduziu o conceito de ações temporárias, que só poderiam ser propostas durante certo prazo, sob pena de absolvição do réu no caso do prazo estar extinto, inovando em oposição às ações perpétuas do direito quiritário⁶⁸.

Importante verificar que, como ensina Pontes de Miranda⁶⁹, o “fundamento da prescrição é *proteger o que não é devedor* e pode não ter mais

⁶⁸ PAULA, Edylcéa Tavares Nogueira de. *Prescrição e decadência no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983, p. 3.

⁶⁹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*, v. 6. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p. 100.

prova da inexistência da dívida; e não proteger o que era devedor e confiou na inexistência da dívida, tal como juridicamente aparecia”.

A decadência é uma forma de extinção de direito pela inércia de seu titular em exercê-lo, por certo lapso de tempo. O vocábulo origina-se do verbo latino *cadere*, significando cair, decair, perecer, cessar, acrescido do prefixo latino *de* e do sufixo *encia*, origem do latim medieval *decadentia* significando literalmente *estado do que decaiu*. Na linguagem jurídica, significa caducidade e vem a ser a extinção do próprio direito material, em razão de não se exercitá-lo em tempo certo.

Possui três elementos: i) existência de um direito não exercitado; ii) inércia do titular do direito; iii) continuidade da inércia. Seu efeito principal é a extinção do direito do titular.

2.4.2.2 Decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento tributário

Não há dificuldade na constatação de que a regra geral para decadência do lançamento está disposta no Código Tributário Nacional no art. 173, que, em seu inteiro teor, assim dispõe:

Art. 173: O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da

data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Como regra específica, o CTN estabelece norma diversa para caso de lançamento por homologação no § 4º do art. 150, do CTN, que expressamente dispõe que “Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Posição consolidada em nossa doutrina⁷⁰ estabelece que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação o marco inicial para a contagem do referido prazo decadencial da Fazenda Pública seria o momento de ocorrência do fato gerador, aplicando-se assim a norma inculpada no art. 150, §4º, do CTN, que determina a decadência do direito de efetuação do ato de verificação para apuração de eventual crédito tributário, mantendo, assim, inaplicáveis as disposições do art. 173, I do CTN.

Assim, afirma-se que⁷¹: i) a regra geral seria a do art. 173, I, qual seja: cinco anos após o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (início de contagem no dia primeiro de janeiro do ano seguinte à ocorrência do fato gerador); ii) caso a Fazenda Pública se apresse

⁷⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 849-851, bem como MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, p. 212-218, mencionados apenas como exemplos de posição adotada por outros diversos juristas.

⁷¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 849-851.

iniciando procedimento antes daquela data inicial, o prazo se reduz, passando a ser contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, de acordo com parágrafo único do art. 173; iii) nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, desde que haja pagamento, ainda que não contemplando todo o crédito tributário, o marco inicial para a contagem do referido prazo decadencial da Fazenda Pública seria o momento de ocorrência do fato gerador, pois a inércia do Fisco representaria homologação tácita; iv) ainda no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, ocorrendo, porém, fraude, dolo ou simulação do sujeito passivo, a data do fato gerador passaria a ser o dia inicial para contagem da decadência, conforme a regra geral do art. 173, I, do CTN; e v) no caso de anulação por vício formal do lançamento anterior por vício de forma, o dia inicial para contagem da decadência é o da data em que se tornar definitiva a decisão anulatória – decisão administrativa, no bojo de processo de revisão de lançamento, pois se fosse decisão judicial já não se trataria de decadência, pois o crédito tributário estaria constituído⁷².

Eurico Diniz de Santi entende que “o sentido de pagar aqui não se restringe ao ato de entregar dinheiro a outrem com o fim de extinguir liame de caráter patrimonial. Antes de pagar, o contribuinte há de empreender a constituição do crédito, necessária para identificá-lo, pois não é possível extinguir o que juridicamente não existe. Para extingui-lo requer-se antes criá-lo. É o que o pagamento antecipado exige”⁷³. Assim, no caso de ausência de atividade do

⁷² SANTI, Eurico Diniz. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004, p. 167, divergindo da afirmação ao defender que o vício formal difere do material, significando, no caso, “irregularidade no ato de aplicação do direito, que é o ato-fato, verificada quer judicialmente, quer administrativamente segundo os limites postos pelo art. 145 do CTN”.

⁷³ *Idem, ibidem*, p. 165.

contribuinte, quando essa era a sua obrigação, não se aplica regra do §4º do art. 150, do CTN, mas diretamente a regra do lançamento de ofício (art. 173, I, do CTN).

Há jurisprudência, tanto da 1ª Turma do STJ como do TRF da 4ª Região, adotando fundamento daquelas decisões, no sentido de que, no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial somente se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que expirou o prazo para a homologação expressa, pelo Fisco, estabelecido no §4º do art. 150, do CTN. O efeito prático dessa jurisprudência é a ampliação do prazo de decadência para mais de dez anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador. Assim, exemplificando, se o fato gerador ocorreu em outubro de 74, o prazo quinquenal de decadência começou a correr somente em 1º de janeiro de 1980, expirando em 31.12.84 (v. g., REsp 63.529-2/PR, STJ, 1ª T, u., 17.5.95, REsp 63.308/SP, STJ, 1ª T, u., 4.12.95, acompanhando entendimento expreso inauguralmente no julgamento do REsp 58.918-5/RJ, relator Min. Humberto Gomes de Barros). A posição sofre críticas da doutrina e a própria 2ª Turma do STJ vem entendendo de forma diversa, no sentido de que os tributos sujeitos a lançamento por homologação têm prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150, do CTN, interpretando, entretanto, que é de cinco anos contados da data do fato gerador (v.g., REsp 169.246/SP, u., 4.6.98).

Observe-se que poucas discussões surgiram para prazo decadencial a ser aplicado nos casos de fraude, dolo e simulação. Transparece que o tratamento concedido por diversos estudiosos é o mesmo do que é dado para simples erros e omissões. Veja-se que são raros os estudos dessa matéria, mesmo com redação expressa do CTN distinguindo as figuras autorizadas de revisão de lançamento, conforme incisos do art. 149:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior.

O CNT, no seu art. 149, V, expressamente menciona que será efetuado o lançamento de ofício no caso de omissão ou inexatidão do sujeito passivo no caso do lançamento por homologação, previsto no seu art. 150. Porém, no inciso VII do art. 149, ao tratar de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo, não se refere especificamente ao lançamento por homologação. Doutrina e jurisprudência entendem que seria aplicada a mesma norma daquela aplicada nos casos de omissão ou inexatidão do sujeito passivo, contando-se o prazo decadencial conforme previsto no art. 173, I (observando-se que alguns julgados do STJ têm entendimento peculiar, conforme tratado anteriormente).

Pretende-se estudar, em seguida, se no caso de simulação do sujeito passivo seria possível o Fisco providenciar o lançamento a qualquer tempo, visto que o Código Civil inovou ao prever que o ato simulado não se convalida com o

tempo.⁷⁴ Para este estudo é necessário verificar os limites da autonomia do particular em seus negócios jurídicos, bem como o conceito de simulação, a serem tratados no capítulo seguinte.

⁷⁴ Expressamente traz o Código Civil de 2002 que “Art. 169. O negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo”.

CAPÍTULO III

AUTONOMIA DO PARTICULAR, NEGÓCIO JURÍDICO E SIMULAÇÃO

O presente capítulo traz um estudo do negócio jurídico, de forma breve, em razão de seu amplo campo de estudo, verificando conceitos como autonomia privada, autonomia da vontade e liberdade de contratar. Conceitua-se simulação e seu novo tratamento pelo ordenamento jurídico pátrio a partir do Código Civil de 2002. Além disso, traçam-se alguns comparativos entre tais institutos e o direito tributário brasileiro, delimitando alguns limites ao poder de imposição tributária.

3.1 Negócio jurídico

O estudo do negócio jurídico revela-se importante para determinação da obrigação tributária nos casos em que a norma o coloca como elemento da incidência tributária. O intérprete deve identificar o negócio criado pelo particular (norma posta conforme o exercício da autonomia privada, estudada a seguir), verificando se coincide com os conceitos estabelecidos na norma tributária, se há subsunção do negócio, construído de acordo com conceitos do direito privado, ao conceito previsto no antecedente da regra-matriz de incidência, determinado pelo direito tributário.

O negócio jurídico é todo ato decorrente de uma vontade auto regulada, onde uma ou mais pessoas se obrigam a efetuar determinada prestação jurídica

colimando a consecução de determinado objetivo. Pode ser tomado como a declaração da vontade privada destinada a produzir efeitos que o agente pretende e o direito reconhece. Tais efeitos são a constituição, modificação ou extinção de relações jurídicas, de modo vinculante, obrigatório para as partes intervenientes. Os meios para a realização destes efeitos podem ser livremente negociados pelas partes interessadas, que estabelecem as cláusulas negociais de acordo com suas conveniências, desde que observem os limites legais.

O negócio jurídico mais comum é o contrato, apesar de existirem outros tipos de atos negociais, como a doação ou a gestão de negócios, por exemplo.

A declaração de vontade integra o processo comunicacional⁷⁵ do qual se utiliza o direito - expressa de formas diversas, não sendo necessária a forma escrita -, em que a parte enuncia sua vontade de forma que o outro seja capaz de conhecê-la, visto que compõe um enunciado que a ordem jurídica reconheça como acordo livre de vontades.

O negócio jurídico não tem a vontade como seu elemento constitutivo. Compõe-se da declaração da vontade, que produz efeitos independentemente da vontade dos declarantes, que persistem mesmo se uma das partes altera sua vontade após a declaração. O estudo da declaração da vontade deve ser realizado com observância de três elementos intrínsecos à declaração: as circunstâncias negociais, o objeto e a forma. Objeto e forma podem existir independentemente de circunstâncias negociais, mas não irão formar uma manifestação de vontade

⁷⁵ ALMEIDA, Carlos Ferreira de. *Texto e enunciado na teoria do negócio jurídico*, v. 1. Coimbra: Almedina, 1992, p. 163, destacando-se trecho no qual o autor expressa que: “o negócio jurídico, como todo o ato jurídico, é um ato comunicativo e não há significação sem comunicação.” Para CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 163, “todo texto tem um plano de expressão, de natureza material, e um plano

qualificada, formando somente uma manifestação de vontade simples, que não se destina a uma vinculação jurídica, não havendo negócio jurídico assim realizado.⁷⁶

Caso seja óbvia a ausência de circunstâncias negociais, perceptível de plano por qualquer pessoa comum, não há declaração de vontade, não existindo negócio jurídico. Entretanto, havendo circunstâncias de verdadeiro negócio jurídico, mas faltando-lhe seriedade, este existirá, mas será nulo, havendo influência da vontade sobre a validade. Havendo culpa do declarante e prejuízo a terceiros, aquele responderá com base na responsabilidade pelos atos causados por culpa. Assim, o critério objetivo determina se o ato *existe*, enquanto o subjetivo é adotado para saber se ele *vale*.⁷⁷

Conforme Antônio Junqueira de Azevedo⁷⁸, o negócio jurídico tem como elementos constitutivos as circunstâncias negociais, a forma e o objeto, ditos elementos categoriais inderrogáveis, compondo toda declaração de vontade. São estes elementos que caracterizam cada tipo de negócio jurídico, determinando a que regime jurídico ele se submete, sendo que da análise do conjunto desses elementos se determina a causa do tipo negocial.

Adotando-se a posição deste autor⁷⁹, verifica-se que a causa não determina o regime jurídico do negócio realizado, mas é de suma importância para determinação de sua validade e eficácia. Quando há inexistência de causa pressuposta (nos negócios causais), há nulidade por falta de causa, enquanto na

de conteúdo, por onde ingressa a subjetividade do agente, para compor a significação da mensagem.”

⁷⁶ AZEVEDO, Antônio Junqueira de, *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 85, 86, e 116-117.

⁷⁷ *Idem, ibidem*, p. 90-91.

⁷⁸ *Idem, ibidem*, p. 139 ss.

⁷⁹ *Idem, ibidem*, p. 107 e 152. O autor coloca que “à semelhança da vontade, que também não é elemento do negócio, mas é extraordinariamente importante para sua validade e eficácia, também a causa não age no plano da existência”.

ausência de causa final há ineficácia superveniente. Não se confunde causa com motivo, que é de ordem psicológica, interna do agente, que fica na pessoa e fora do negócio.

A causa individualiza o negócio jurídico, demonstrando a função prática que o negócio tende a efetivar, devendo ser compatível com a ordem pública, com a moral e com a função social dos contratos. Na interpretação do negócio jurídico é indispensável o exame da causa,⁸⁰ sendo que “sua ausência vicia de nulidade quaisquer negócios, ou dá ensejo a ilícitos, como o enriquecimento sem *causa*, dentre outros.”⁸¹

Conforme se expressa José Carlos Moreira Alves⁸², para o estudo do negócio jurídico é fundamental fazer a distinção entre sua *causa* e o seu *motivo*. Sua causa nada mais é do que a *finalidade econômico-prática* a que visa a lei quando cria um determinado negócio jurídico. Já o motivo é de ordem subjetiva das partes que se utilizam de determinado negócio jurídico.

Como exemplo, verifica-se que no contrato de compra e venda a causa do negócio jurídico é a troca da coisa pelo dinheiro (preço), enquanto no contrato de locação, a causa é a troca do uso da coisa pelo dinheiro (aluguel). Dessa forma, constata-se que a causa é objetiva, traduzindo o esquema que a lei adota para cada figura típica, como é a compra e venda e a locação. O motivo é de ordem interna, sendo que a pessoa pode utilizar-se do contrato de compra e venda para adquirir alguma coisa com a finalidade subjetiva de desfazer-se dessa coisa, sendo este o motivo da realização do negócio, estranho à sua causa.

⁸⁰ *Idem, ibidem*, p. 158.

⁸¹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 145.

⁸² MOREIRA ALVES, José Carlos. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*, p. 64-65.

Pelo exposto, tenta-se eliminar a possibilidade de se confundir o motivo (finalidade subjetiva) com a causa do negócio jurídico, que é objetiva e que diz respeito ao esquema do próprio negócio jurídico.

A distinção é importante para a compreensão dos negócios jurídicos, especialmente quando se utiliza um motivo do negócio sem pretender-se alcançar aquela finalidade que é a causa dele, que se verifica de plano com relação ao negócio jurídico simulado, aprofundado em seguida.

Helena Tôrres se pronuncia sobre o tema afirmando que simular, antes de tudo, “é eliminar provas concretas sobre uma ficção ou um outro ato ou negócio que se quer dissimular, desconstituindo indícios e ocultando as declarações do acordo de simular; além de garantir a presença de material probatório sobre o fato simulado, aparente, que se quer visível aos olhos de terceiros, como existente e válido”⁸³.

3.2 Autonomia privada, autonomia da vontade e liberdade de contratar

Inicialmente, cabe estabelecer diferenças entre conceitos, tais como de autonomia privada, autonomia da vontade e liberdade de contratar.

Sintetizando ensinamentos de Helena Tôrres⁸⁴, *autonomia privada* consiste numa competência, num poder do particular regular seus próprios interesses, criando normas negociais, que decorre de uma composição de princípios democráticos garantidores do exercício da cidadania. É poder conferido ao particular

⁸³ TÔRRES, Helena Taveira. *Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 397.

⁸⁴ *Idem, ibidem*, p. 110-130.

de criação de direito, no campo das relações privadas, que deve ser observado pelos demais, inclusive pelo próprio Estado. Trata-se de poder, e não de direito subjetivo, utilizado como instrumento para a sociedade alcançar objetivos políticos e econômicos estabelecidos para determinado período.

A *autonomia da vontade* representa um direito subjetivo e é exercida sob a égide daquele poder (autonomia privada), criando as várias modalidades de normas, entre elas o negócio jurídico, que pode se constituir contratualmente conforme a *liberdade contratual*, conferindo ao particular a possibilidade de eleição do tipo mais adequado ou criando nova modalidade, se inexistente, ou adotando nova forma, se não houver vedação no ordenamento. Assim, por meio da autonomia da vontade, direito subjetivo de cada indivíduo, emite-se uma declaração de vontade, conteúdo de negócio jurídico, e, portanto, de contrato, norma criada e posta pelo particular no exercício da autonomia privada, poder conferido pela ordem jurídica (e nunca uma “autorização estatal”, pois o Estado não o autoriza, e sim tem o dever de respeitá-lo).

Entretanto, o mesmo sistema jurídico impõe limitações aos poderes, direitos e liberdades dos particulares mencionados. Sendo o direito positivo um sistema social, parte de um “sistema social global”⁸⁵ (composto também pelos sistemas econômico, político, sociológico, entre outros), com função de conferir normatividade a essa estrutura, e com objetivo de regular condutas em sociedade, esperada a imposição de limites pelo próprio sistema. Dessa forma, outros princípios constitucionais limitam a autonomia privada, com objetivo de garantir a liberdade

⁸⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 40-41.

social, devendo o exercício desse poder respeitar demais princípios e leis tuteladores do interesse público.

Nesse contexto, constata-se o atual princípio da *função social do contrato*, limitando a liberdade contratual, exercida com observância de outros princípios correlatos, como o consensualismo, a exigência de causa, a boa-fé na constituição e execução do contrato, o equilíbrio contratual, entre outros, garantidores do cumprimento daquela função social. O Estado deve intervir nas relações entre particulares, nos limites autorizados na própria Constituição, para garantir o interesse coletivo, a aplicação da ordem pública, com objetivo de garantir convivência social harmoniosa.

O direito pátrio não admite excesso de liberalismo, fundado no antigo dogma da vontade individual, afirmando ou confirmando exigências de ordem pública, econômicas e sociais, convalidadas no interesse da coletividade.⁸⁶ Ricardo Lobo Torres⁸⁷ estabelece que a liberdade para o contribuinte planejar seus negócios na busca de menor imposto “não pode ultrapassar o limite da razoabilidade, aproveitando-se da zona cinzenta e da indeterminação dos conceitos e ofendendo valores como os da *justiça* e da *segurança jurídica* e princípios como os da *unidade da ordem jurídica*, da *interação entre direito tributário e economia*, da *capacidade contributiva* e da *legalidade democrática do Estado de Direito*”.

O planejamento tributário se insere como manifestação de liberdade individual, tratando-se de procedimento de interpretação do sistema normativo e técnica de organização do contribuinte, antecipando efeitos e conseqüências

⁸⁶ *Idem, ibidem*, p. 127.

⁸⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 147.

jurídico-tributárias com objetivo de alcançar uma lícita economia de tributos, realizando operações que tenham menor impacto fiscal. De acordo com o sistema jurídico, condutas são admissíveis enquanto não ultrapassem os limites como os da razoabilidade e da proporcionalidade, não afrontando ao princípio da segurança jurídica, garantindo o interesse e a liberdade coletiva.

3.3 Elisão, evasão e elusão

Conforme estudo desenvolvido por Heleno Tôrres⁸⁸, os procedimentos adotados pelo contribuinte, na tentativa de evitar a tributação ou de sofrê-la com menor impacto, podem ser classificados em nosso ordenamento como: i) *elisão*⁸⁹: condutas sem ofensa ao ordenamento jurídico, numa legítima economia de tributos; ii) *evasão*: descumprimento direto da legislação; ou iii) *elusão*: utilização de negócios aparentemente válidos, mas que revelam ocorrência de fraude à lei civil ou simulação.

O posicionamento do mencionado autor elucida aspectos controversos na doutrina, pela adoção de critérios ou denominações diversas. Ainda que criticando a adoção do termo “elisão” (do latim *elisione*: ato ou efeito de elidir, eliminar, suprimir) como sinônimo de planejamento tributário lícito, o mantém em virtude do seu grau de

⁸⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 173 ss, demonstrando equívoco de doutrina consolidada, inclusive nas penas de Alfredo Augusto Becker e Rubens Gomes de Souza, adotando critério cronológico para distinguir evasão de fraude fiscal, a primeira quando os atos do contribuinte para evitar, retardar ou reduzir pagamento de tributo fossem realizados antes da ocorrência do fato gerador, e a segunda hipótese quando os atos fossem posteriores à sua ocorrência. Além disso, inadequadas denominações como evasão lícita, adotada por Sampaio Dória.

⁸⁹ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 75 ss., que assim escreve: “a elisão tributária refere-se, pois, a certo tipo de situações criadas pelo contexto do direito tributário positivo que, por não estar compreendido dentro do catálogo legal das situações tributáveis existentes, pertence assim, àquela área de proteção jurídica do particular

difusão. Porém, adota o termo “elusão” (do latim *eludere*: evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem) para as condutas de particulares com atos de direito privado lícitos, mas desprovidos de causa, em fraude à lei ou simulados, que também não se confundem com a evasão, que trata da conduta voluntária e dolosa, omissiva ou comissiva, que representa ofensa direta à legislação tributária.

O conceito de elusão demarca uma situação reveladora de ilícito, ainda que os negócios aparentes sejam lícitos, sem adequado tratamento pela doutrina, que demonstrava sua necessidade, conforme palavras de Ricardo Lobo Torres: “realmente se tornou indefensável a posição no sentido de que a elisão, praticada com base na interpretação dos conceitos de direito privado e sem simulação, é sempre lícita”⁹⁰. Enquadram-se no conceito de elisão os *ilícitos atípicos*⁹¹, pois decorrentes de descumprimento de condutas permitidas, enquanto os ilícitos típicos decorrem de descumprimento de condutas obrigatórias ou proibitivas.

Elusão pressupõe anomia, ou seja, ausência de normas que a tipifiquem, nos termos da conduta adotada, não ocorrendo descumprimento direto de norma proibitiva ou obrigacional, que implicaria no conceito de evasão. Para imposição tributária naquelas situações há necessidade dos Estados se utilizarem de normas preventivas, representadas pelas normas gerais antielusão ou normas gerais anti-simulação, além de presunções e ficções legais, todas com função de controlar condutas que não tenham previsão tipificada.⁹²

(relacionada com sua liberdade negocial e, precipuamente, com sua propriedade), constitucionalmente assegurada, na qual o Estado tributante não pode ingressar.”

⁹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 145-146.

⁹¹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 197.

⁹² *Idem, ibidem*, pp. 276-277.

Os elementos dos ilícitos atípicos são⁹³: “i) existência de uma conduta permitida; ii) a produção de dano, intencional ou não, decorrente daquela conduta; iii) inadmissibilidade do dano decorrente do contexto principiológico do sistema; iv) criação, a partir dessa rejeição do sistema, de uma nova regra que limita o alcance da primeira, ao qualificar como proibido os comportamentos dantes permitidos.”

Assim como o sistema impõe limites à liberdade do particular, também limita a atividade tributante do Estado. Como a obrigação tributária é relação jurídica *ex lege*, o fato jurídico do qual dependem a obrigação do contribuinte e a pretensão correlativa do fisco se denomina o pressuposto legal do tributo, ou *fato imponível*, conforme estudo de Dino Jarach⁹⁴.

Para este jurista, acompanhando posição de Enno Becker, a evasão fiscal não necessitaria de regulamento especial, pois derivaria lógica e diretamente dos princípios gerais e sobre o critério econômico. Entretanto, critica Blumenstein, por defender autonomia do direito impositivo em relação ao direito civil na hipótese de evasão fiscal, que seria caracterizada com base em três requisitos apurados arbitrariamente, aprioristicamente: formas jurídicas eleitas pelas partes não normais para a relação econômica estabelecida, obtenção de diminuição de imposto por meio da eleição dessa forma anormal, e que as partes tenham elegido aquela forma anormal com a intenção de evitar o imposto ou obter uma menor imposição. Para Blumenstein, verificado o fenômeno da evasão fiscal, o fisco deveria impor o imposto como se as partes tivessem elegido as formas jurídicas normais para aquela relação econômica. Dino Jarach afirma não haver razão jurídica para a atitude de tornar imponível um fato que por si mesmo não o seria de outra maneira, decorrente da

⁹³ *Idem, ibidem*, p. 197.

⁹⁴ JARACH, Dino. *O fato imponível – teoria geral do direito tributário substantivo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 100-101.

conduta das partes com uso de formas jurídicas anormais, ainda que com o fim de evadir o imposto.

O autor continua o pensamento⁹⁵, verificando que o pressuposto da obrigação impositiva é a relação econômica, sobre a magnitude da qual se mede o imposto, de acordo com o princípio da capacidade contributiva, importando, assim, somente a *intentio facti*, a finalidade empírica do negócio, ou a relação econômica que as partes pretendem criar, não importando a *intentio juris* das partes, sua manifestação de vontade visando a colocar a relação sob uma determinada disciplina de direito civil. Se essa manifestação tivesse objetivo de diminuir ou fugir da tributação, haveria a evasão fiscal, mas essa finalidade não aumentaria a imposição, determinada pela relação econômica. Para a imposição tributária o que importa é o fato econômico, a *intentio facti*, ou o *business purpose*, expressão da jurisprudência norte-americana, em que a intenção de evadir o imposto é suficiente para submeter ao imposto um fato que por si mesmo não fosse imponible.

3.4 Correntes ultrapassadas ou métodos inadmissíveis no direito pátrio

Como o contribuinte está sempre tentando organizar-se no sentido de evitar ou economizar tributo, sempre houve conturbação na relação entre Fisco e contribuinte, com a preocupação do ente tributante em apurar a ocorrência de ilícitos naquelas soluções adotadas pelos particulares. Já por volta de 1910 o mencionado estudioso alemão, Enno Becker, entendendo que o direito era formalista em

⁹⁵ JARACH, Dino. *O fato imponible – teoria geral do direito tributário substantivo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 160-166.

excesso, criou uma teoria denominada por alguns como teoria da interpretação econômica, ou teoria da consideração econômica, por outros.

Outro teórico, Benevuto Griziotti, da Escola de Pávia, pregava a interpretação funcional, pela qual, além do direito tributário, de natureza fundamentalmente complexa, deveriam ser considerados outros aspectos, como jurídico, econômico, político e sociológico.

A legislação alemã de 1914 adotou a teoria econômica, representada pelo modelo aberto de fato gerador. A consideração política surgiu em 1933, com o nacional-socialismo. O critério econômico é utilizado na Suíça e na Argentina, onde a doutrina de Griziotti tem uma grande aplicação.

A teoria da “interpretação econômica do direito tributário” atendia ao primado de prevalência dos interesses do Fisco (*in dubio pro fisco*), numa concepção ultrapassada de autonomia do direito tributário, conforme expressada por Enno Becker, outorgando ao aplicador da norma tributária a liberdade de interpretação de normas e negócios jurídicos privados sem consideração de seus aspectos formais, mas considerando somente seu resultado econômico. A Ordenança Tributária alemã, de 1919, na época da edição da Constituição de Weimar, prevê resolução de fraude à lei com uso da interpretação, considerada a gênese da interpretação econômica das normas tributárias. Algumas disposições do Código Tributário alemão dessa época revelam o espírito da norma: “na interpretação das leis tributárias deve-se considerar seu escopo, o significado econômico e a evolução das situações de fato” (§ 4º), “a obrigação tributária não pode ser eludida ou reduzida mediante o emprego abusivo de formas e formulações de direito civil. Haverá abuso no sentido do inciso 1: 1) quando, nos casos em que a

lei submete a um imposto fenômenos, fatos e relações econômicos em sua forma jurídica correspondente, as partes contratantes escolherem formas ou negócios jurídicos inusitados para eludir o imposto, e 2) quando, segundo as circunstâncias e a forma como é ou deve ser processado, obtêm as partes contratantes, em substância, o mesmo resultado econômico que seria obtido, se escolhida fosse a forma jurídica correspondente aos fenômenos, fatos e relações econômicos” (§ 5º)⁹⁶.

Klaus Tipke elaborou teoria que reconhece o direito de particulares organizarem seus negócios, limitando esse direito, entretanto, caso a solução negocial adotada contiver fim de causar dano a direito alheio. Assim, negócios *inadequados, desrazoáveis, anormais*, que causassem dano ao Estado deveriam ser desconsiderados, adquirindo o Estado a legitimidade para aplicar, utilizando a analogia, a norma tributária que incidiria caso o particular tivesse adotado o negócio *adequado, razoável, normal*, e não tivesse, assim, *abusado de seu direito*. Para ele, o princípio da segurança jurídica cederia ao princípio da capacidade contributiva, legitimando a aplicação da analogia. Sua teoria influenciou diversos juristas no Brasil, que a adotaram em diferentes graus, como Marco Aurélio Greco, Hermes Marcelo Huck, Maria Luíza Vianna Pessoa de Mendonça, Ricardo Lobo Torres, entre outros ⁹⁷.

Marco Aurélio Greco⁹⁸ amplia o alcance da ação do Fisco, que na doutrina tradicional atingiria atos inválidos por simulação, pois estaria autorizada a aplicação de norma tributária e oponibilidade ao Fisco dos atos praticados com

⁹⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 204-214, 240-241 e 349-351.

⁹⁷ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 103-106.

⁹⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 128-132.

abuso de direito, ainda que o particular estivesse usando meios lícitos, sem simulação. A teoria do abuso do direito reconhece a tipicidade da tributação, mas restringe sua função protetora ao exercício normal da liberdade de contratar, defendendo que uma cláusula geral poderia colher toda e qualquer manifestação de capacidade contributiva e sujeitá-la ao tributo, independentemente dos meios utilizados e dos objetivos. Enquanto Marco Aurélio Greco observa abuso na exclusividade do fim elisivo, com ofensa da capacidade contributiva, Ricardo Lobo Torres⁹⁹ verifica abuso do particular quando ultrapassa os limites da razoabilidade e da proporcionalidade na utilização de formas do direito privado, quando se aproveita de zona cinzenta e de conceitos indeterminados, ofendendo valores como justiça e segurança jurídica.

Outros autores criticam a teoria e sua adoção por doutrinadores pátrios. Fundamentam as críticas com as principais objeções: i) grau de subjetivismo na aplicação da lei tributária incompatível com a segurança jurídica, tendo o Executivo o poder de definir de forma autoritária os parâmetros de adequação, normalidade e razoabilidade dos modelos de negócios adotados pelos particulares¹⁰⁰; ii) a doutrina do abuso de direito só é aplicável em relações de direito privado, entre particulares, sendo cientificamente incorreta sua aplicação para relações de direito público, entre o particular e o Estado, que não são relações paritárias, horizontais, não havendo também direito subjetivo do Estado que possa ser lesado por exercício de direito do particular, pois as relações são entre liberdades e competências ou deveres

⁹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 146-147.

¹⁰⁰ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 218.

funcionais, e não entre direitos subjetivos – o desrespeito a eventual limite existente será sempre *ato ilícito* e não *abuso de direito*¹⁰¹.

Uma grande polêmica, secular, no Direito Tributário, se dá entre adoção de modelos abertos ou fechados de fato gerador. O modelo aberto atende aos interesses do Estado na arrecadação de receita, mas traz consigo a insegurança jurídica, enquanto o modelo fechado traz segurança jurídica, mas nem sempre atende às necessidades arrecadatórias do Estado – questão que não envolve apenas o direito tributário, mas todo o direito.

No Brasil, o artigo 118 do CTN continha disposição de contenção de evasão ou de previsão para conter denominados ilícitos atípicos, estipulando que “a definição legal do fato gerador é interpretada abstraído-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; e II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos”.

Apesar de a doutrina entender como um limite à liberdade fiscal dos particulares a própria validade de atos ou negócios jurídicos por eles realizados, não podendo a invalidade destes causar prejuízos ao Fisco, o Código Tributário Nacional não se expressava sobre simulação fiscal, exceto quanto à possibilidade de revisão do lançamento de ofício e como exceção de decadência do lançamento por homologação, nos artigos 149, VII e 150, § 4º, respectivamente.¹⁰²

¹⁰¹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 107-108.

¹⁰² XAVIER, Alberto. *Liberdade fiscal, simulação e fraude no Direito Tributário brasileiro*. In: RDT 11/12, p. 18 e, do mesmo autor, *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 51.

Um exemplo de tentativa de adoção de modelo aberto para definição do fato gerador é a Lei nº 7.450/85, tratando do Imposto de Renda, visto que o artigo 51, com texto criticado rigidamente pela doutrina, procurava superar justamente o ato aparente para atingir o ato real:

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.

Tal modelo de norma aberta para imposição tributária tem sido rechaçado, tanto pela doutrina como pela jurisprudência. Dessa forma, o legislador providenciou alteração no Código Tributário Nacional, em seu art. 116, conforme se verá em seguida, no sentido de alcançar alguns atos ou negócios jurídicos dos particulares desconsiderando aqueles declarados somente com fins de lesar o Fisco.

3.5 A legitimidade do parágrafo único do art. 116, do CTN

O art. 116 do Código Tributário Nacional teve acrescido um parágrafo único que autoriza a autoridade administrativa a 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, observando, entretanto, os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. Hely Lopes Meirelles fazia uma distinção muito clara entre procedimento e processo,

dizendo que procedimento “é um *iter* legal a ser percorrido pelos agentes públicos para a obtenção dos efeitos regulares de um ato administrativo principal”¹⁰³, podendo a nova norma, neste ponto, tratar-se de instrumento de contenção de eventual arbítrio da autoridade fiscal.

Sendo assim, o parágrafo introduzido representaria reforço da segurança jurídica ao exigir procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária para desconsideração de atos ou negócios jurídicos dos particulares.

Apesar de equívoca denominação, também *consolidada* na doutrina, o parágrafo introduzido no artigo 116 do Código Tributário Nacional não se trata de “cláusula geral antielisiva”, que atua no domínio “dos atos verdadeiros não previstos na norma tributária, mas produtores de efeitos econômicos equivalentes (*avoidance transactions*), preconizando a tributação de tais atos verdadeiros por analogia”¹⁰⁴ – e não no domínio dos atos simulados ou dissimulados. Como denominação correta poderia utilizar-se “cláusula geral anti-simulação”, sendo mais correta a expressão “cláusula geral antielusiva”, conforme leciona Heleno Tôrres¹⁰⁵.

Imperfeição técnica do legislador,¹⁰⁶ e não da doutrina, apontada na redação do novo parágrafo único mencionado é a referência exclusiva ao fenômeno da dissimulação, privativo da simulação relativa. A expressão utilizada em sentido

¹⁰³ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 154.

¹⁰⁴ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 52.

¹⁰⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 259.

¹⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 5-6, afirmando que a linguagem do legislador é natural, porque o órgão legislativo é composto de representantes de variados estratos da sociedade, principalmente nos regimes ditos democráticos, enquanto o Poder Judiciário é formado por órgãos de formação técnica especializada. Ao jurista cabe desvelar o conteúdo, sentido e alcance da matéria legislada. Sua linguagem deve ser técnica, numa harmonia decorrente da lógica clássica. “Deve captar o conteúdo, sentido e alcance da matéria legislada”, produção tão desordenada, fruto dos compreensíveis “erros,

estrito¹⁰⁷ não abrangeria a simulação absoluta. Não faria nenhum sentido a norma não atribuir à simulação absoluta os mesmos efeitos jurídicos da simulação relativa.¹⁰⁸

Para Diva Malerbi, “em se configurando uma hipótese concreta de simulação, cabe ao fisco provar judicialmente ser terceiro prejudicado com tal negócio e requerer a sua anulação, para então poder receber o tributo devido pela prática do negócio dissimulado pois, na verdade, a norma infringida não é a tributária propriamente, mas sim a norma de direito civil ou comercial (...), restando, dessa feita, a eficácia da norma tributária que o fisco está a requerer, condicionada à anulabilidade da estrutura negocial simulada.”¹⁰⁹ Verifica-se que tal posicionamento não encontra respaldo na legislação atual, que não exige autorização judicial do Fisco para desconsideração de negócios envolvendo simulação, cujo estudo é aprofundado adiante. No direito tributário a desconsideração é uma sanção por si própria, enquanto no direito privado as sanções decorrem de nulidade ou anulabilidade definitiva dos atos, negócios ou pessoas jurídicas¹¹⁰. A nova norma representada pelo parágrafo único do art. 116 do CTN expressamente dispensa o Fisco de se socorrer ao Poder Judiciário para desconsiderar atos ou negócios jurídicos nas situações ali previstas, dentre as quais a simulação.

impropriedades, atecnias, deficiências e ambigüidades que os textos legais cursivamente apresentam”.

¹⁰⁷ *Idem, ibidem*, pp. 104-105, apontando o desprestígio da interpretação literal, que adotada como critério isolado de exegese significaria retirar da Ciência do Direito todas as suas conquistas, além de significar que um meramente alfabetizado já seria credenciado a elaborar proporções do significado da lei, tornando estéril o ensino universitário dessa Ciência.

¹⁰⁸ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 58.

¹⁰⁹ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984, p. 4.

¹¹⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 364-365.

Para a imposição tributária deve-se provar a dissimulação, por meio da prova do acordo ou pacto simulatório, em procedimento que, ainda que inquisitivo, observe previsões do devido processo legal, com instrução célere, instrução probatória sem emprego de meios ilícitos, com comunicação dos atos aos interessados, motivação e fundamentação das decisões, entre outras exigências. Desse modo, a Administração poderá desconsiderar todo e qualquer ato ou negócio quando: i) desprovido de causa; ii) infrinja dispositivo legal proibitivo ou obrigatório de norma cogente de direito privado, no caso de fraude à lei, ou iii) no caso de simulação. Ressalte-se que somente em casos de fraude à lei ou simulação deverá o ordenamento permitir uma regra geral de desconsideração de atos ou negócios privados, pois a ampliação desse instrumento significaria quebra de previsibilidade da ação estatal e insegurança jurídica.

No caso de simulação, a desconsideração não terá nenhum limite na lista taxativa de direito privado ou na lista de crimes contra a ordem tributária. Não há nenhum impedimento para o legislador reelaborar conceitos, institutos e formas já definidos pelo direito privado. Pode incorporar ou conservar o instituto sem lhe dar novo efeito ou conteúdo, ou adquirir funcionalidade própria ao direito tributário, servindo como causa para novas imposições, não tutelando situações jurídicas de direito privado entre particulares, bem como pode criar categoria jurídica própria, sem qualquer relação com o existente no direito privado. Só há a limitação de conservar os conceitos e institutos do direito privado nas ressalvas expressas pela Constituição, determinando o impedimento. A eventual existência dessa limitação significaria uma prevalência do direito privado sobre o direito tributário, inexistente em nosso ordenamento¹¹¹.

¹¹¹ *Idem, ibidem*, p. 240.

Não obstante a inexistência da dita limitação, é dever da Administração usar do poder investigatório para identificar fatos que demonstrem a capacidade contributiva dos sujeitos passivos. Além de competência para instituir tributos, a Constituição confere aos entes tributantes o poder de qualificar os fatos jurídicos tributários, quantificar a prestação tributária, identificar o sujeito passivo e aplicar sanções cabíveis no caso de descumprimento das formalidades requeridas, sendo a busca da verdade material atividade inseparável do poder conferido pela Lei à fiscalização¹¹², fazendo parte constante dessa busca a luta contra a fraude à lei e a simulação. O § 1º do art. 145 da Constituição Federal expressamente faculta à administração tributária identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, especialmente para conferir efetividade aos objetivos da pessoalidade e da graduação conforme a capacidade contributiva.

O tema, ainda que brevemente estudado neste trabalho, leva à conclusão de que a nova regra, introduzida pelo parágrafo único no artigo 116 do CTN, visa a preservar diversas regras constitucionais de competência e regras do ordenamento infraconstitucional (como os arts. 3º, 113, 141, 142, do CTN¹¹³), também evitando

¹¹² VALERO, Luiz Martins. *Fiscalização tributária: poderes do Fisco e direitos dos contribuintes*. In: TÔRRES, Heleno (coord. et al.). *Direito tributário e processo administrativo aplicados*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 240.

¹¹³ Dispondo os mencionados artigos que: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada; (...) Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória; § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente; § 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos; § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (...) Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias. (...) 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

que contribuintes usem de meios arditos para evitar “a constituição do fato jurídico tributário efetivamente ocorrido, modificar voluntariamente a quantificação do débito do tributo ou atribuí-lo ao sujeito passivo desprovido de efetiva capacidade contributiva.”¹¹⁴

Não se deve confundir com pressupostos denominados de “abuso de direito”, “interpretação econômica”, “fim negocial”, “abuso de forma”, ou “prevalência da substância sobre a forma”. Não se trata de impor ou aumentar tributação em situação lícita e válida, na qual tributo não incidiria ou incidiria com um valor inferior. Breve análise das teorias de abuso de direito e interpretação econômica desenvolvidas demonstram a impossibilidade de a elas se assemelhar a nova cláusula antielusiva do CTN.

Não parece correta a consideração da nova regra do parágrafo do art. 116 do CTN como “interpretação econômica do direito tributário”. Veja-se que o Estado Democrático de Direito, bem como a Constituição de 1988 não admitem sequer a possibilidade de se cogitar a introdução de normas assemelhadas às teorias acima, ou de emprego de analogia em nosso direito tributário. Seriam, assim, equivocadas as tentativas de descrever o alcance do parágrafo único do art. 116 do CTN como similar aos pressupostos de “abuso de direito”, “abuso de formas”, “interpretação econômica” ou outros métodos semelhantes.¹¹⁵

tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

¹¹⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 360-361.

¹¹⁵ *Idem, ibidem*, p. 259.

3.6 Simulação

A Administração Pública, pelo estudo desenvolvido até este ponto, poderá identificar negócios simulados e desconsiderá-los, providenciando o lançamento tributário para levar ao Erário o tributo devido pela ocorrência do negócio dissimulado até então. Para tanto, estuda-se a seguir o conceito e as modalidades de simulação.

3.6.1 Conceito de simulação

Apesar de diversos estudos, o conceito de simulação ainda não se encontra pacificado e esgotado.

Vejam-se alguns conceitos de doutrinadores civilistas, iniciando-se por Washington de Barros Monteiro:

A doutrina distingue duas espécies de simulação, a absoluta e a relativa. É *absoluta* quando a declaração de vontade exprime aparentemente um negócio jurídico, não sendo intenção das partes efetuar negócio algum (*colorem habens, substantiam vero nullam*). (...) É o caso do devedor que simula venda de seus bens a parente ou amigo, a fim de que aqueles, aparentemente alienados, se subtraíam à execução dos credores. Em verdade, nesse caso, não quiseram as partes efetuar negócio algum (*nihil agitur*).

É *relativa* quando efetivamente há a intenção de realizar algum negócio 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 seus objetivos 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 prestanome ou

a figura de palha. Por exemplo, alguém, desejando vender bens a um de seus descendentes e não podendo satisfazer a exigência do art. 496 do Código Civil, simula alienação a terceiro, para que este, em seguida ou mais tarde, sem outros embaraços, concretize o negócio jurídico 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 de 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 fiscais¹¹⁶.

Dissertando sobre o mesmo tema, Sílvio de Salvo Venosa ensina que:

Há simulação *absoluta* quando o negócio é inteiramente simulado, quando as partes, na verdade, não pretendem praticar ato algum. Não existe negócio encoberto porque realmente nada existe. Não existe ato dissimulado. Existe mero simulacro de negócio: *colorem habet, substantiam vero nullam* - possui cor, mas a substância não existe. (...)

Na simulação relativa, pelo contrário, as partes pretendem realizar um negócio, mas de forma diferente daquela que se apresenta (*colorem habet substantiam vero alteram* - possui cor, mas a substância é outra). Há divergência, no todo ou em parte, no negócio efetivamente efetuado. Aqui existe *ato* ou *negócio dissimulado*, oculto, que forma um complexo negocial único. Desmascarado o negócio simulado pela ação de simulação, aflora e prevalece o ato dissimulado, se não for contrário à lei nem prejudicar terceiros¹¹⁷.

¹¹⁶ MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil - Parte Geral*. 39. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 250-251

¹¹⁷ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil*, v. I. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 473-474.

Por outro lado, Caio Mário da Silva Pereira Neto assim se expressa:

Consiste a simulação em celebrar-se um ato, que tem aparência de normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente deveria produzir. Como em todo negócio jurídico, há aqui uma declaração de vontade, mas enganosa.

(...)

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 *absoluta*, porque há uma declaração de vontade que se destina a não produzir resultado. A simulação se diz *relativa*, também chamada de dissimulação, quando o negócio tem por objeto encobrir outro de natureza diversa (e. g., a venda realizada a um terceiro para que este transmita a coisa a um descendente do alienante, a que este, na verdade, tencionava desde logo transferi-la). E é relativa em tais hipóteses, porque à 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 regularmente consequente ao ato. (...) Na dogmática do código de 2002, somente é nulo o negócio jurídico em sendo absoluta a simulação. Se for relativa subsiste o negócio jurídico que se dissimulou, salvo se este padecer de outro defeito, na forma ou na própria substância (art. 167)¹¹⁸.

Já Silvio Rodrigues distingue simulação absoluta de simulação relativa, assim se expressando:

¹¹⁸ PEREIRA Neto, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*, v. 1. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 636- 637.

A simulação é, na definição de Beviláqua, uma declaração enganosa de vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Negócio simulado, portanto, é aquele que oferece uma aparência diversa do efetivo querer das partes. Estas fingem negócio que na verdade não desejam.

(...)

A simulação será absoluta (...) quando sob o ato simulado não se encontra qualquer outra relação negocial efetiva entre as partes. (...) E ela se configura, por exemplo, quando o devedor transfere a um colateral os direitos de compromissário comprador de que era titular, a fim de evitar que tais direitos sejam penhorados em executivo por aluguéis, contra ele intentado (RT 234/544). (...) Outra hipótese característica, decretando a nulidade do ato jurídico, diz respeito à alienação de estabelecimento comercial feita simuladamente pelo réu, a fim de prejudicar partilha em desquite (RT 210/179).

Na simulação relativa encontram-se dois negócios: um, simulado, ostensivo, aparente, que não representa o íntimo querer das partes; e outro, dissimulado, oculto, que justamente constitui a relação jurídica verdadeira.(...)

A simulação relativa pode recair: a) sobre a natureza do negócio; b) sobre o conteúdo do negócio, ou seja, seu objeto; c) sobre a pessoa participante do negócio¹¹⁹.

Francesco Ferrara ensina que *simular*, na linguagem corrente, significa fazer aparecer o que não é, mostrar algo que realmente não existe (fazer similar, dando aspecto e semelhança ao não verdadeiro), sendo *simulador* aquele que faz acreditar no que não é real e *simulacro* o produto da simulação, a imagem desprovida de realidade. Por outro lado, na *dissimulação* se oculta o que é,

¹¹⁹ RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*, v. 1. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 220, 223-224

evitando-se o conhecimento de uma situação existente pelas outras pessoas. “A simulação pode comparar-se a um fantasma, a dissimulação a uma máscara”¹²⁰.

3.6.2 Requisitos da simulação

Para José Carlos Moreira Alves¹²¹, três são os requisitos da simulação. Primeiro, que haja *divergência entre a vontade interna e a vontade manifestada*. Como exemplo, no caso de uma revolução, com a perspectiva de confisco dos bens dos anti-revolucionários, um deles celebra simuladamente - simulação absoluta - contrato de compra e venda com um amigo que não corre esse risco, por ser partidário da revolução, tornando-se este aparentemente proprietário da coisa (não correndo, portanto, o risco de tê-la confiscada). A vontade interna na simulação absoluta, por exemplo, é aquela de livrar uma parcela do nosso patrimônio da possibilidade de confisco, no exemplo estudado, enquanto a vontade manifestada é a da aparente transferência do direito de propriedade de coisa de pessoa cujo domínio efetivamente com ela permanece. Em segundo lugar, necessária a *ocorrência do acordo simulatório entre as partes*. Conseqüentemente, ambas as partes têm ciência do negócio realizado e seus efeitos. Por último, o negócio simulado deve ter como *objetivo o fato de enganar terceiros* estranhos a esse ato simulado.

Para este jurista, a simulação denominada inocente não encerra fim que seja fraudulento, contrário à lei ou que vise a causar prejuízo a terceiro, mas,

¹²⁰ FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 49-50.

¹²¹ MOREIRA ALVES, José Carlos. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal* (6 a 8/08/2001). Brasília: ESAF, 2002, p. 65-66.

inclusive nesta modalidade ocorre o terceiro requisito: o objetivo de enganar terceiros estranhos ao ato¹²².

Esses três requisitos são importantes porque, graças a alguns deles, pode-se distinguir a simulação de outra figura jurídica que também encerra forma de ocultar aquilo que se deseja, e que é a chamada reserva mental. Nesta não há o acordo simulatório entre as partes. Na reserva mental, é uma das partes do negócio jurídico bilateral que não deseja internamente - essa é a sua vontade interna - celebrar o negócio, mas manifesta a sua vontade como se quisesse. A reserva mental só produz efeitos jurídicos quando é conhecida pela outra parte, que não participa dela. Às vezes pode haver reserva mental bilateral no mesmo contrato, quando cada uma das partes faz reserva mental de não querer celebrar o negócio, sem que a outra parte saiba disso. Mas o certo é que, ainda nesse caso, não há acordo algum entre as partes, porque, se houver acordo entre elas para ocultar aquilo que realmente desejam, estar-se-á diante de uma simulação.

O Código Civil estabelece que as partes que participam da simulação não podem invocá-la entre si ou com relação a terceiro, o que traz, às vezes, problemas sérios, como, por exemplo, o caso de um negócio simulado para dissimular negócio usurário, que é nulo. Pergunta-se: a parte prejudicada com esses juros usurários, e que foi forçada a celebrar o contrato simulado para dissimular o contrato verdadeiro com juros usurários, não poderá invocar a simulação para chegar à nulidade do negócio jurídico usurário? Nesse caso, tendo em que há uma simulação em que uma das partes é vítima da outra, tem-se admitido que não se aplica o princípio de que os simulantes não podem alegar simulação entre si para chegar ao negócio

¹²² Não é pacífico na doutrina o requisito de intenção de enganar terceiros. Contrariamente, Francesco Ferrara expõe que: “não se deve confundir a intenção de enganar com a intenção de

dissimulado. Em relação ao Fisco, que não é parte do acordo simulatório, deve-se observar a previsão do artigo 118 do Código Tributário Nacional, pela qual a invalidade dos negócios dos particulares não pode causar prejuízo ao Fisco.

Anulado o negócio jurídico simulado vem à tona ou o vazio negocial ou o negócio dissimulado. Se ele não contiver nenhum dos vícios que acarretam a invalidade, será válido; se contiver algum deles, será atacável em razão do vício que encerra. Também aqui não valerá a regra para o Fisco, pois se a simulação foi acordada para não incidir o tributo sobre o negócio dissimulado, ainda que haja defeito poderá ser objeto de lançamento, pois o artigo 118 do Código Tributário Nacional dispõe que a invalidade dos negócios dos particulares não pode lhe causar prejuízo¹²³.

3.6.3 Modalidades de simulação

Na simulação absoluta as partes declaram celebração de negócio quando não o tenham firmado, enquanto na simulação relativa há declaração de realização de um negócio quando, na verdade, outro negócio distinto foi realizado. No primeiro caso há formulação de negócio sem causa, enquanto no último as normas jurídicas são postas pelas partes com causas que se anulam no seu propósito negocial. Os particulares, no exercício da autonomia privada, criam negócios com aparência de negócio jurídico legítimo, enquanto paralelamente estabelecem entre eles outra relação jurídica *intra pars*, “tendo como objeto uma manifestação de declaração

causar dano, porque a simulação pode ter uma finalidade lícita.” (*A simulação dos negócios jurídicos*, São Paulo, Saraiva, 1939, p. 31).

¹²³ Art. 118 do CTN: “A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem

contrária ao ato aparente e desconhecida aos terceiros de boa-fé. Eis a norma do ‘acordo simulatório’¹²⁴. Na simulação relativa existem dois negócios jurídicos: o *negócio simulado*, que corresponde à vontade declarada enganadora, bem como o *negócio dissimulado*, oculto ou encoberto pelo simulado (aparente), correspondente à vontade real dos autores¹²⁵.

Exemplos clássicos de simulação absoluta: a obtenção de empréstimo aparente para aumentar artificialmente o passivo; a dação em pagamento com bens próprios para cumprir dívida fictícia; a celebração de hipoteca aparente em prejuízo de credores quirografários; a constituição de usufruto aparente. Exemplos clássicos de simulação relativa: a doação disfarçada de empréstimo, com concomitante renúncia do credor; o empréstimo para ocultar remuneração de serviços; o depósito para ocultar o mútuo; a venda para ocultar dação em pagamento; a locação sem aluguel para ocultar doação; o depósito com obrigação de entrega a terceiro para ocultar doação.

Também há uma classificação doutrinária para distinção de *simulação relativa total* e *simulação relativa parcial*. Será *total* quando o ato jurídico simulado e o dissimulado pertencem a tipos negociais distintos, como o mútuo e o depósito, ou a venda e a doação, e será *parcial* quando, apesar de pertencerem ao mesmo tipo negocial, os dois atos encontram divergência em apenas um dos seus elementos, sendo o exemplo clássico o da *simulação de preço* (preço declarado no contrato de compra e venda inferior ao efetivamente praticado)¹²⁶. Observa-se aí ainda a

como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos”.

¹²⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 309.

¹²⁵ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil brasileiro*, 1º v. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 308ss; TELLES, Inocêncio Galvão. *Manual dos contratos em geral*, 3. ed. Lisboa: LEX, 1965p.157ss.

¹²⁶ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 54.

simulação subjetiva ou *interposição fictícia de pessoas*, em que o ato aparente confere ou transmite direitos a pessoas diversas daquelas a quem realmente são conferidos ou transmitidos, incidindo a simulação não sobre a natureza do negócio ou seu valor, mas sobre seu elemento subjetivo. Resumindo, teríamos três modalidades de simulação: absoluta, relativa e subjetiva, podendo-se dividir a relativa entre relativa total e relativa parcial.

3.6.4 Causa negocial e acordo simulatório

Além de todas as limitações à liberdade individual anteriormente apontadas, há autores que não admitem que a criação de aparência estaria no campo de liberdade para o exercício da autonomia privada, pois os particulares não teriam autorização para alterar a realidade das realizações jurídicas, pois a ficção não participa da ordem criada pela vontade objetiva do ordenamento¹²⁷. Ferrara afirma que “o direito protege as determinações sérias de vontade, que correspondem a um interesse lícito, que emitem *ex fide bona*, não as malícias e os caprichos da autonomia privada (...). Assim, o direito não chega até a admitir que alguém possa, deliberadamente, com a sua vontade, enganar os outros: o dolo do declarante nunca é protegido.”¹²⁸

Adotando-se a corrente de que o pacto simulatório é norma jurídica decorrente da autonomia privada, que também faz surgir o negócio jurídico simulado e o dissimulado, verifica-se que a causa está em desconformidade com diversos

¹²⁷ Afirmação de Nicola Distaso, in *La simulazione dei negozi giuridici*. Torino: Utet, 1960, p. 145, citada por Heleno Taveira Tôrres, *Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação, elusão tributária*, p. 308.

¹²⁸ FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 46.

valores do ordenamento, entre eles a boa-fé. Qualquer terceiro prejudicado pode se insurgir, demonstrando o pacto simulatório, com apoio na linguagem das provas, provando que há negócio jurídico sem causa ou que há negócio jurídico dissimulado, conforme a espécie do fenômeno¹²⁹.

O acordo simulatório, que gera o defeito do negócio jurídico, privando-o de causa, deve ser demonstrado para que a simulação seja reconhecida pelo direito, devendo, em conseqüência, ser declarado nulo o negócio simulado por ausência de causa¹³⁰.

Não há possibilidade de se apurar objetivamente divergência entre vontade desejada e declarada, como pregava a ultrapassada teoria declarativista (tendo Ferrara como seu principal representante). A autoridade administrativa, no caso do direito tributário, na interpretação do negócio jurídico, deve buscar a vontade objetivada pelas partes, que pode ser reconstituída com base no sistema de provas, na linguagem utilizada pelo direito, sem buscar elementos do subjetivismo das partes, tais como o contraste entre vontade desejada e declarada, visto que a primeira, interna do declarante, provavelmente não se encontra e nunca será convertida na linguagem admitida pelo sistema.

¹²⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 309.

¹³⁰ *Idem, ibidem*, p. 295.

CAPÍTULO IV

PECULIARIDADES DA DECADÊNCIA EM CASO DE SIMULAÇÃO

Neste capítulo se desenvolve o estudo do efeito da simulação no direito tributário, especificamente no caso de lançamento por homologação. Na sua ocorrência, devidamente comprovada, constatam-se quais as possibilidades se abririam para revisão daquele lançamento pela Administração Pública e quais os seus limites temporais, concluindo pela impossibilidade de tal revisão ser imprescritível.

4.1 Provas e simulação no direito tributário

Os atuais diplomas legais superam a antiga questão sobre a necessidade de o Fisco provar judicialmente ser terceiro prejudicado com negócio configurando uma hipótese concreta de simulação e requerer a sua anulação, para então poder receber o tributo devido pela prática do negócio dissimulado.

O art. 118 do Código Tributário Nacional expressamente dispõe que a invalidade dos negócios dos particulares não pode causar prejuízo ao Fisco. O art. 149, VII, estabelece que o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. O parágrafo único do artigo 116, incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001, autoriza a autoridade administrativa a 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, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária¹³¹.

A norma em análise leva em consideração um princípio da mesma forma que na desconconsideração da personalidade jurídica, tratada na lei de proteção do consumidor e hoje também tratada no novo Código Civil, em que se desconsidere aquela personalidade para o efeito de se afastar o que seria como uma capa protetora com o fim de aparecer aquilo que está por trás. No caso da personalidade jurídica, ela é afastada da pessoa jurídica e aparecem então as pessoas físicas que podem ser responsáveis por aquele ato que estaria protegido pelo fato de estar à frente daqueles que atrás dela se encontram, que são os sócios, as pessoas físicas. O parágrafo único do art. 116, do CTN, apresenta fenômeno semelhante, tanto que a norma não fala em nulo ou anulável, mas diz apenas que a autoridade poderá desconsidere. Certo é que aqui não temos propriamente anulação, tanto assim que o ato será desconsidere para esse efeito, mas não será desconsidere para todos os efeitos normais dele. Se tivéssemos uma anulação, ela seria para todo e qualquer efeito, e não apenas para efeito tributário. Por isso fala-se apenas em desconsidere do ato.

Na Alemanha, o inciso 2, do § 41, do Código Tributário de 1977, estipula que “1. Os negócios simulados e os atos simulados são irrelevantes para os efeitos da tributação; 2. Se por meio de um negócio simulado se encobre outro negócio jurídico, o negócio jurídico encoberto prevalecerá para efeito da tributação”.

¹³¹ MOREIRA ALVES, José Carlos. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal* (6 a 8/08/2001). Brasília: ESAF, 2002, p. 76-77.

No Brasil, considerando-se o art. 118 e o parágrafo único do artigo 116, ambos do Código Tributário Nacional, não parece necessária a demanda para declaração de nulidade do ato simulado pela autoridade administrativa para cobrar o tributo efetivamente devido, estando superada a questão.

No âmbito fiscal, a legalidade ou ilegalidade do ato ou negócio jurídico não é, por si só, razão suficiente para inibir a incidência da norma tributária, tendo em vista que há possibilidade de tributação inclusive de atos ilícitos. O Fisco não tem interesse na violação da eficácia da lei civil ou comercial obtida por meio de simulação, e sim de receber o tributo devido pela prática do ato simulado, sem qualquer interesse na recomposição de direitos de terceiros eventualmente prejudicados pela mencionada violação.

Para a lei tributária não importa que o verdadeiro ato jurídico ou negócio tenha sido ocultado pelas partes, interessando somente apurar se ocorreu ou não a hipótese de incidência. Ocorrida esta, ainda que as partes tenham tentado ocultar, mascarar sua existência, incidirá o tributo previsto na regra-matriz de incidência. Se o negócio simulado encobrir um outro negócio jurídico, este último é que terá relevância para efeitos de tributação, já que, no direito tributário, não interessa a divergência entre vontade negocial simulada ou séria, mas sim entre o resultado econômico simulado e o efetivo.

Aliomar Baleeiro afirmou que “a validade, invalidade, nulidade, anulabilidade ou mesmo a anulação já decretada do ato jurídico são irrelevantes para o Direito Tributário. Praticado o ato jurídico ou celebrado o negócio que a lei tributária erigiu em fato gerador, está nascida a obrigação para com o Fisco. E essa obrigação subsiste independentemente da validade ou invalidade do ato”,

comentando ainda que “até prova em contrário (e também são provas os indícios e as presunções veementes), o Fisco aceita a palavra do sujeito passivo, em sua declaração, ressalvado o controle posterior, inclusive nos casos do art. 149 do CTN”¹³².

O ônus da prova da simulação cabe à Administração Pública, pois a ela cabe constituir a prova que embasa o lançamento tributário. Com efeito, é indispensável para qualquer lançamento tributário a prova dos fatos e dos atos efetivos, convertidos em linguagem competente, inclusive em casos de elusão, observando-se que esta prova pode assentar-se em indícios e presunções, desde que haja previsão e autorização no ordenamento. Em caso de simulação, sua prova é sempre ônus do fisco, não sendo suficiente a simples suspeita da fraude para que o ato ou negócio jurídico possa ser desqualificado pela autoridade administrativa. Para evitar o arbítrio e em prol da segurança jurídica há necessidade de se provar efetivamente a ocorrência do intuito de dissimulação por parte do contribuinte, conforme meios de provas admitidos em lei.

Marco Aurélio Greco escreve:

Não nego a existência do direito de o contribuinte se auto-organizar; afirmo apenas que o exercício deste direito é dependente da existência de uma razão extratributária, econômica, empresarial, familiar etc. que o justifique. Não sustento a aplicabilidade da chamada interpretação econômica das leis tributárias; afirmo, apenas, que os atos abusivos não serão oponíveis ao Fisco. Não pretendo fazer uma leitura segmentada da Constituição; busco, isto sim, entender o conjunto de suas previsões. Não afirmo que o Fisco possa, a seu bel-prazer, desqualificar as operações realizadas; afirmo, isto sim, e peremptoriamente, que cabe ao Fisco o ônus da

¹³² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 513.

prova de que o único motivo da operação foi a busca de menor carga tributária¹³³.

No mesmo sentido o entendimento de Francisco Ferrara, expondo que:

Entende-se, outrossim, que no juízo de simulação, o Fisco, quer na qualidade de autor, quer na de réu, deve fornecer a prova da alegada simulação, bem como que é aberrante conceder-lhe qualquer posição privilegiada, no sentido de que seja suficiente para ele alegar simplesmente a suspeita de fraude para inverter a carga das partes o *onus probandi* da sinceridade do ato¹³⁴.

Conforme Heleno Tôrres¹³⁵, o agente tributário, para a prática do ato administrativo, deve provar a simulação do contribuinte com a determinação de existência de acordo simulatório, indicando o negócio jurídico alegado como mera aparência que dissimula uma relação jurídica de natureza diversa da correspondência entre o declarado e o desejado, provando-se a existência de duas normas jurídicas: uma contendo o negócio jurídico como conseqüente e outra contemplando o acordo de simular. Não se deve falar em falsidade ou aparência, pois se deve provar a existência de uma situação que está divergente da realidade do ato, da declaração, do negócio ou do sujeito passivo dissimulado – pois o contribuinte objetiva oferecer ao Fisco uma aparência de ato, declaração, negócio ou

¹³³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 140-141.

¹³⁴ FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 50.

¹³⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 388.

sujeito passivo incompatível com a realidade fenomênica (*verdade material*, expressão que adotamos apesar de corrente doutrinária a criticando¹³⁶).

Para a providência dessas provas a Administração poderá se utilizar de todos os meios de prova admitidos em direito¹³⁷, em procedimento administrativo que se vale de princípio inquisitivo, buscando alcançar a *verdade material*. A legislação em diversas situações permite-se o uso de presunções pelo Fisco, além da inversão do ônus da prova para o contribuinte – que deverá suportar esse ônus nos casos previstos na legislação.

Tais instrumentos, como utilização de provas indiciárias e presuntivas, tornam-se mais necessários nas situações envolvendo simulação, pois geralmente não há expressão material e documental¹³⁸ dos negócios dissimulados – ou os documentos produzidos levam à incorreta percepção de haver algum negócio onde nada ocorreu, pois a simulação é adotada pelas partes na pretensão de conferir

¹³⁶ Estudo de Fabiana Del Padre Tomé adota como equivocada a distinção pela doutrina entre *verdade material e verdade formal*. A primeira referer-se-ia a enunciados que corresponderiam aos fenômenos experimentais, enquanto a segunda a enunciados demonstráveis e dotados de coerência lógica, independente de seu conteúdo. Como no direito o exame do conteúdo é essencial para determinar veracidade ou falsidade de certo enunciado e o *mundo das coisas* e a linguagem não se tocam, seria impróprio falar em verdade material ou formal. O que se obtém em qualquer processo, administrativo ou judicial, é a *verdade lógica*, obtida de acordo com as regras de cada sistema – “alcançada mediante a constituição de fatos jurídicos, nos exatos termos prescritos pelo ordenamento” (*A prova no processo administrativo fiscal*, in Curso de Especialização em Direito Tributário – estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho (coord. Eurico Marcos Diniz de Santi), Rio de Janeiro, Forense, 2005, pp. 557-558).

¹³⁷ Conforme sustenta José Roberto Cruz e Tucci, estudando admissibilidade de provas em meios eletrônicos: “em nosso país conquanto ainda inexistam regras jurídicas a respeito desse importante tema, permitindo-se apenas na órbita das legislações fiscal e mercantil o emprego do suporte eletrônico, não se vislumbra óbice à admissibilidade deste com meio de prova. Com efeito, o art. 332 do CPC preceitua que são hábeis para provar a verdade dos fatos, ainda que não nominados, todos os meios legais e moralmente legítimos. Assim, a admissibilidade e aproveitamento de meios de prova atípicos defluiu, também, do princípio da livre apreciação dos elementos de convicção: Justamente admissão destas provas realça o critério mais seguro para saber se um sistema processual trilha o princípio da livre apreciação judicial da prova.” (*Os meios moralmente legítimos de prova*, *Ajuris - Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul*, 39/84 ss.)

¹³⁸ Nesse contexto, é aplicável, perfeitamente, a definição de Giuseppe Chiovenda, para quem “documento, em sentido amplo, é toda representação material destinada a reproduzir determinada manifestação do pensamento, como uma voz fixada duradouramente” (*Instituições de Direito Processual Civil*, vol. 3, p. 127).

juridicidade ao ato aparente. Assim, as principais incertezas do direito estão nas provas dos fatos, onde deveria residir a fonte de certeza de suas ocorrências¹³⁹.

Para eliminar dúvidas entre definições de indícios e presunções, cabe estabelecer que *indício*, na definição expressa do Código de Processo Penal Brasileiro, no artigo 239, é a "*circunstância conhecida e provada que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias*", não havendo no direito brasileiro uma definição legal de *presunção*.

De grande utilização no processo penal, onde nem sempre a prova direta é possível de obter-se dadas as circunstâncias do delito ou de sua prática, na prova indiciária deduz-se o desconhecido (o fato probando) do conhecido (o indício), à luz do princípio da causalidade¹⁴⁰. Uma vez que tal raciocínio é falível, adverte Cavaleiro de Ferreira que a prova indiciária é tanto mais frágil quanto mais numerosas forem as ilações intermediárias entre o indício e a conclusão, ou quanto menor for o número de fatos indiciantes sobre que se baseia a ilação¹⁴¹.

Malatesta relaciona como espécies de prova indireta a presunção e o indício. Define presunção como "a afirmação da ligação ordinária de uma qualidade a um sujeito", seja este sujeito homem ou coisa¹⁴², podendo ser absoluta (*jures et de jure*) ou relativa (*juris tantum*), conforme admita ou não prova em contrário.

Presume-se algo se tomando um fato como verdadeiro, independentemente de prova, com o seguinte raciocínio: geralmente tal fato está

¹³⁹ TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 387.

¹⁴⁰ MALATESTA, Nicola. *A Lógica das Provas em Matéria Criminal*. Campinas: Conan Editora, 1995, p. 213.

¹⁴¹ CAVALEIRO DE FERREIRA, Manuel. *Curso de Processo Penal*. Lisboa: Editora Danúbio, 1986, p. 208.

¹⁴² MALATESTA, Nicola. *A Lógica das Provas em Matéria Criminal*. Campinas: Conan Editora, 1995, p. 210.

ligado a tal outro por uma relação de causalidade, dependência ou outra qualquer (por exemplo, a paternidade do marido, na constância do casamento); logo, se aconteceu o primeiro fato, deve provavelmente ter acontecido também o segundo, que poderá ser aceito independentemente de prova (no exemplo, como o filho de mulher na constância do casamento geralmente é do próprio marido, quando mulher casada tem um filho, presume-se que seu marido seja o pai da criança).

Ainda de acordo com Heleno Tôrres, a identificação dos conceitos de presunção, tanto da absoluta como da relativa, “deve ser acompanhada da presença de três elementos constantes: i) a situação de base, ii) a situação presumida e iii) o nexo lógico existente entre ambos. A *situação de base* é aquele fato que permite ao órgão de decisão considerar como “certa” a realização de outro fato (*situação presumida*), ambos vinculados pelo *nexo lógico* que os une em relação de verossimilhança, que é exigido também como garantia de segurança jurídica e interdição da arbitrariedade”¹⁴³. O autor critica a possibilidade de adotar-se a presunção absoluta, pois ao vedar qualquer prova em contrário se confunde com conceito de ficção e não se coaduna com o princípio da busca da verdade material¹⁴⁴. Entende como perfeitamente admissíveis as *presunções simples* (constituídas a partir dos fatos, mediante processo lógico comparativo) como meio de prova em matéria tributária, entendendo que devem ser admitidas com reservas as *presunções legais*, cada vez mais freqüentes, pois “qualquer recurso ao uso de *presunções legais* deve satisfazer a estritos requisitos de justificação, sob pena de afetar os princípios de segurança jurídica e interdição do arbítrio, e ter por

¹⁴³ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 398.

¹⁴⁴ *Idem, ibidem*, p. 397.

prejudicada sua aplicação”¹⁴⁵, traduzindo de forma clara posicionamento de Ferrara¹⁴⁶.

Os participantes de atos simulados tentam eliminar qualquer possibilidade de indícios, tornando mais difícil o combate à simulação, servindo a própria precariedade das provas do ato simulado como um indício dos efeitos probatórios da simulação, justificando-se a utilização da presunção, que goza de grande prestígio como meio de prova para os casos de simulação¹⁴⁷.

Reforçará o convencimento do julgador, sobre as reais intenções das partes, a prova da *causa simulandi*, que deve se constituir como centro de valorações sobre as provas apresentadas para o julgador, no sentido de obter-se êxito na determinação da simulação e apuração da eventual dissimulação.

4.2 Simulação e efeito sobre decadência do lançamento por homologação

Adotando-se premissa de que o CTN expressamente separa as figuras de *omissão* ou *inexatidão* das figuras de *dolo*, *fraude* ou *simulação*, e aponta expressamente que, no caso do lançamento por homologação, os efeitos dos atos com ocorrência de dolo, fraude ou simulação terão efeitos diversos sobre a decadência, não havendo a extinção do crédito tributário pela denominada

¹⁴⁵ *Idem, ibidem*, pp. 399 e 404.

¹⁴⁶ FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 50. “O Fisco, quer na qualidade de autor, quer na de réu, deve fornecer a *prova* da alegada simulação, bem como que é aberrante conceder-lhe qualquer posição privilegiada, no sentido de que seja suficiente para ele alegar simplesmente a *suspeita de fraude* para inverter a carga das partes o *onus probandi* da sinceridade do ato”.

¹⁴⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 397.

homologação tácita. Portanto, adotar o mesmo tratamento às diversas práticas não se coaduna com o sistema jurídico pátrio.

Tratando especificamente de simulação, observa-se que são raros os estudos considerando efeito diverso sobre a decadência do que aquele efeito resultante da ocorrência de erro ou omissão, por exemplo. Tais estudos são um contraponto ao dominante entendimento de que a simulação tem o mesmo tratamento de mero erro ou omissão, devendo o prazo decadencial ter sua contagem iniciada no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (a partir do dia primeiro de janeiro do ano seguinte à ocorrência do fato gerador). A maioria dos estudos demonstra análise até este ponto, deixando em aberto algumas indagações que deveriam estar esclarecidas para se evitar falta de coerência científica.

Alguns chegam a tal conclusão mesmo após estudar e concluir que no caso da construção da regra jurídica individual e concreta ficar a cargo do contribuinte, este deve produzir o documento ou documentos exigidos em cada legislação. Para tanto, de acordo com premissas tratadas, verificando-se que o direito é processo comunicacional, que exige linguagem competente por ele eleita, o contribuinte deve, além da produção do documento, oferecê-lo para o conhecimento do ente tributante. A norma individual e concreta, produzida pelo sujeito passivo, ingressa no ordenamento do direito posto no exato instante em que o ente tributante tem sua ciência.

Assim, supera-se a discussão quanto à atividade do sujeito passivo ser ou não lançamento. É ato de criação de direito, pela norma individual e concreta que relata o fato jurídico tributário, com a norma ao qual se subsume, apurando os

sujeitos passivo e ativo, bem como a quantificação (base de cálculo e alíquota) relativa ao crédito tributário.

Como a simulação do sujeito passivo representa exatamente a negação do direito, ao não trazer para o ordenamento a norma a que era obrigado, os estudiosos não respondem o que entendem como fato gerador para início da contagem do dito prazo decadencial. Também não há explicação científica para adoção na regra analisada da expressão *fato gerador*, visto que o CTN expressamente dispõe que a contagem se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e não no primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Como só poderia efetuarlo com base em divergências na norma individual e concreta, produzida pelo sujeito passivo, que ingressa no ordenamento do direito posto com a ciência do ente tributante, não deveria aqui ter sido utilizada a expressão mencionada.

No caso em que praticou a simulação, o sujeito passivo ou não trouxe qualquer norma ou trouxe outra norma, a do ato ou negócio dissimulado, mas não aquela do efetivo evento que seria qualificado como fato jurídico-tributário. Dessa forma, o dito evento (que defensores do posicionamento em análise denominam *fato gerador*) não alcançou o mundo do direito até a ciência, pelo Fisco, da ocorrência de simulação, não havendo, assim, possibilidade científica para tal evento iniciar contagem de prazo e produzir um fenômeno essencialmente jurídico, qual seja, o da decadência.

No direito privado, o prazo decadencial previsto para argüir a simulação, ao lado de erro, dolo e fraude, era de quatro anos, contado do dia da realização do negócio. Doutrinas civilistas, com base em orientações voluntaristas, criticavam a

injustiça do termo inicial, que deveria ser a data em que terceiro prejudicado tomasse conhecimento da simulação. As críticas parecem ter influenciado o legislador, que no novo Código Civil adotou a incidência no caso de simulação, que passou a ser considerado ato nulo (e não anulável, como era anteriormente).

Sobre o tema em estudo, algumas das disposições do novo Código Civil, que corroboram as afirmações acima, são:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

(...)

Art. 169. O negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo.

A regra prevista no art. 169, *supra*, aparentemente introduz direito imprescritível de acionar o Poder Judiciário para declaração de nulidade pela presença de simulação, o que deve promover discussões e estudos, visto que admite permanência indefinida de direito no tempo.

Luciano Amaro¹⁴⁸ relata que, presente a simulação, não há homologação tácita. O Fisco, demonstrando a simulação, deveria providenciar o lançamento de ofício, com regra do art. 173, I, que entende não ser boa, mas “não vendo outra, *de lege lata*”. Adota essa solução também considerando que iniciar contagem do prazo após a descoberta da prática simulada não seria permitida, por protrair indefinidamente o início do lapso temporal.

Fábio Fanucchi¹⁴⁹ classifica a simulação entre os vícios de prática que implicam em repercussão na ordem tributária, devendo ser caracterizada como ilícito tributário. Dois elementos principais devem integrar a figura: a vontade e o prejuízo à Fazenda Pública. A vontade apontada “deve ser manifesta, evidente, dirigida no sentido de ocultar a ocorrência do fato gerador de obrigação tributária ou de diminuir ou adiar os seus efeitos, tudo tendendo a repercutir em prejuízo da entidade tributante”.

O autor em estudo não admite nem cogitação de imprescritibilidade, pois decadência e prescrição são garantias inarredáveis, preceitos de ordem pública consagrados pelo ordenamento jurídico, impostergáveis por meio de interpretação de normas, só podendo ser afastadas pela lei.

Com esse raciocínio entende que a parte final do § 4º do art. 150, do CTN, determina projeção do prazo de decadência no tempo no caso de alguns vícios, entre eles a simulação.

O mesmo autor continua seu estudo, estabelecendo que com a verificação material da simulação do sujeito passivo:

¹⁴⁸ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 385.

¹⁴⁹ FANUCCHI, Fábio. *A decadência e a prescrição em direito tributário*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 102-103.

esse não poderá se escudar na alegação de decadência do direito da Fazenda Pública no prazo de cinco anos contados da data do fato gerador, decadência que importaria em simulação tácita. A decadência incorre contada da data em que se verificou o fato gerador, porém, subsiste com um novo termo inicial, marcado esse: ou pela lei tributária específica a cada tributo, à qual a lei nacional deixa a liberdade de estipulação de nova data de início do prazo extintivo (segundo se depreende no parágrafo 4º do art. 150); ou pelo conhecimento que o Poder Público passe a ter da ocorrência do fato gerador ou das circunstâncias materiais exatas que o cercaram. A Fazenda Pública submete o sujeito passivo que procedeu com vício, jungindo-o a um lançamento e a partir desse instante passará a correr o prazo de prescrição.¹⁵⁰

Recente estudo de Heleno Tôrres traz posicionamento diverso. Para este jurista, a regra prevista de homologação tácita faz garantir a *estabilidade* da relação entre Estado e contribuinte ao extinguir o crédito definitivamente, mas não se aplica em caso de *comprovada* ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O autor estabelece que não se pode aceitar que o contribuinte possa:

apresentar à Administração lançamento fundado em fraude ou simulação (motivo do ato) e ainda, ao final, gozar do benefício da definitividade da extinção do crédito tributário. A torpeza humana é inoponível e não aproveita a ninguém. Ao agir desse modo, o contribuinte violou formalidades insuperáveis, tipificadas nas leis que lhe conferiram os deveres de cumprir os atos de formalização do crédito tributário em favor do Fisco. Cumpriu ato plenamente eivado de nulidade, desde a gênese, por tomar como 'motivo' para a

¹⁵⁰ FANUCCHI, Fábio. *A decadência e a prescrição em direito tributário*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 102-103.

concretização do ato uma hipótese de simulação, inoponível, portanto¹⁵¹.

Helena Tôrres¹⁵² continua o estudo, observando que o Fisco deve comprovar ocorrência de dolo, fraude ou simulação, sendo imprescindível o processo administrativo fiscal ou judicial, cuja decisão terá efeito de desconstituir o lançamento anterior, eivado de nulidade. Como motivo é ato basilar de qualquer ato administrativo, pressuposto material inafastável, será sempre elemento formal. Para não haver confusão entre motivo e objeto do ato, deve-se observar que motivo é pressuposto para exercício de competência, elemento tipicamente formal, enquanto objeto é o bem ou direito que a norma visa a realizar, o conteúdo do ato administrativo.

Como a lei confere ao sujeito passivo o respectivo dever de lançar, sua simulação seria vício de forma, da mesma maneira que típico vício de competência para a edição de ato administrativo.

Dessa forma, o mencionado autor conclui que o prazo decadencial deveria ser apurado de acordo com o art. 173, II, do CTN, iniciando-se a contagem da data que tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Outro ponto de discussão versa sobre possibilidade do contribuinte poder alegar, caso anterior lançamento seja declarado nulo por ocorrência de simulação, que o anterior pagamento se tratou de indébito tributário e solicitar restituição. O art.

¹⁵¹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 376.

¹⁵² *Idem, ibidem*, p. 377-378.

118, do CTN, estabelece que a definição do fato gerador interpreta-se se abstraindo da validade dos atos praticados e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. Assim, futura nulidade pela prática de simulação não beneficiaria o sujeito passivo em relação ao anterior lançamento. Para esclarecer a assertiva, caso, por exemplo, tenha ocorrido compra e venda de imóvel (dissimulada), declarada como doação (negócio simulado), no lançamento original, declarado e informado ao Fisco, incidiu ITCMD (imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos), cujo sujeito ativo é o Estado de localização do imóvel. Após constatação da simulação, pelo Município onde se localiza o imóvel, haverá possibilidade de lançamento de ofício do ITBI (imposto sobre transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição), cujo sujeito ativo é o Município onde se localiza o imóvel, o que não acarretaria devolução pelo Estado do imposto anteriormente declarado e recolhido.

Helena Tôrres aponta que diversos autores entendem não ser cabível a restituição, divergindo por entender que poderia tornar inconstitucional o art. 118, visto que não estaria sendo observado o princípio da capacidade contributiva, além de contrariar o princípio da verdade material. Esse princípio, à luz do § 1º do art. 145 da CF/88, estabelece “primado de aplicação exclusiva do tributo ao efetivo fato jurídico tributário, tomando em conta a específica base de cálculo, e o real sujeito passivo, sempre”¹⁵³.

Pela sua análise, a torpeza do sujeito passivo não pode lhe favorecer, no sentido de permitir-lhe aplicar regra de decadência expressa exclusivamente para

¹⁵³ TÔRRES, Helena Taveira. *Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 378-382.

situações isentas de fraude, dolo ou simulação. Por outro lado, o Fisco deve primar pelo princípio da capacidade contributiva e da verdade material, aplicando a norma tributária aos efetivos fatos jurídicos tributários, exigindo o tributo dos reais sujeitos passivos.

Apesar de diferentes doutrinas sobre qual seria o marco inicial para contagem de decadência, o que cabe constatar e reforçar, antes de se optar por alguma tese, é que todas estabelecem um evento inicial, a partir do qual conta-se o prazo decadencial – transparecendo, assim, a impossibilidade de se deixar imprescritível a possibilidade do lançamento tributário pelo fisco, ainda que constatada a simulação por parte do sujeito passivo.

4.3 A impossibilidade da imprescritibilidade para atuação do Fisco

Por tudo que foi exposto, inclusive no que tange aos aspectos de segurança jurídica, que compõe o rol, ou até mesmo o encabeça, dos direitos fundamentais do cidadão, não parece possível adotar-se a imprescritibilidade para o lançamento ou sua revisão por parte da Fazenda Pública – ainda que em caso de simulação esteja prevista tal possibilidade para as relações privadas.

Não parece cabível tal situação de prolongar-se no tempo o direito do Fisco, nem mesmo com aplicação da analogia, prevista no art. 108, do CTN¹⁵⁴. Lembre-se que os direitos fundamentais nasceram com função de dar aos indivíduos

¹⁵⁴ Do CTN: “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade. § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. § 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido”.

uma segurança contra o Estado, limitando sua atuação para que não violasse as liberdades das pessoas. Notadamente após o Estado constitucional, visto que uma das marcantes características do constitucionalismo é a implantação de regras claras e de limitação da atuação estatal – alterando-se a idéia anterior de que o Estado foi constituído pelo contrato social para ser o guardião da liberdade e da propriedade dos indivíduos. Entre os instrumentos para tal proteção destaca-se a atuação estatal vinculada à anterior previsão legal (princípio da legalidade).

Portanto, deve ser afastada de plano qualquer pretensão de inciducabilidade do direito da Fazenda Pública proceder ao lançamento ou revisão deste, ainda que no caso de simulação do sujeito passivo, haja vista a falta de previsão legal. O fato de haver tal previsão para as relações privadas não significa que pode ser extensiva de plano ao direito tributário, tendo em vista o princípio da legalidade (no caso do direito tributário, princípio da estrita legalidade)¹⁵⁵.

Conforme já estudado anteriormente, também não poderia ser aplicada dita regra de imprescritibilidade em razão de supremacia do interesse público. A topologia dos direitos fundamentais no atual texto constitucional veda a utilização do antigo dogma da supremacia do interesse público sobre o interesse particular – limitando de forma rígida os poderes e competência do Estado.

Dessa forma, ainda que a simulação seja considerada como negação do direito, devendo ser punida rigidamente pelo restante da sociedade e pelos prejudicados com tal prática, não se pode admitir a imprescritibilidade do direito de

¹⁵⁵ Observe-se que o CTN, em seu art. 109 estabelece que: “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”, devendo ser entendido que tais elementos do direito privado não devem ser aproveitados diretamente pelo direito tributário para definir efeitos tributários. Dessa forma, não pode uma imprescritibilidade aplicada às relações interpessoais ser aplicada diretamente à relação entre Estado e particular.

atuação da Fazenda Pública, pois decadência e prescrição são garantias inarredáveis, preceitos de ordem pública consagrados pelo ordenamento jurídico, impostergáveis por meio de interpretação de normas, só podendo ser afastadas pela lei – conforme lição de Fábio Fanucchi, anteriormente tratada.

Como há norma específica para a relação jurídico tributária entre o sujeito ativo (ente estatal) e o sujeito passivo (contribuinte ou responsável), não se pode aplicar a norma de direito privado, que vale entre os particulares, no sentido de ampliar o limite da ação do Estado para derivar soma do patrimônio do particular para o Erário.

Ainda que haja divergência sobre qual marco inicial aplicar no caso de simulação do sujeito passivo no lançamento por homologação (se a regra do art. 173, I ou se o 173, II, bem como se inicia-se a contagem a partir da ocorrência do fato gerador ou se a partir do exercício seguinte a este, ou ainda se após o prazo da homologação tácita, conforme entendimento do STJ), o que importa neste estudo é reforçar a existência tanto do marco inicial como do prazo.

Admitir a possibilidade de imprescritibilidade para o Estado promover o lançamento tributário ou sua revisão, ainda que no caso de lançamento por homologação com ocorrência de simulação do sujeito passivo, de acordo com as idéias anteriormente expostas, significa ofensa ao princípio da segurança jurídica, pois seria ato contra a estabilidade das relações, assegurando direito ao Estado para atingir o patrimônio do particular a qualquer tempo.

No sistema atual a possibilidade seria vedada de plano, tanto pela ausência de permissivo legal como pela existência de norma específica em matéria tributária estabelecendo expressamente que a decadência extingue o crédito

tributário – havendo o instituto de decadência para qualquer lançamento, ainda que com marcos e prazos distintos.

No entanto, ainda que o Poder Legislativo promovesse alteração para adotar a mesma extensão temporal promovida em algumas relações privadas, com previsão de imprescritibilidade de alguns direitos e de algumas ações, tal possibilidade parece ser vedada pelo sistema jurídico pátrio. Tanto pela Constituição Federal, que prevê, no seu art. 146, III, 'b'¹⁵⁶, que lei complementar deve dispor sobre prescrição e decadência tributários (não prevendo que tal lei também iria dispor sobre casos de inexistência de prescrição ou de decadência).

Ademais, ainda que não houvesse a previsão constitucional específica para matéria tributária, aplicando moderna hermenêutica, conferindo aos princípios adequada posição e valoração, constata-se que a possibilidade da mencionada imprescritibilidade ofenderia a segurança jurídica, direito fundamental do indivíduo e valor supremo, já consagrado no preâmbulo da Carta Magna.

¹⁵⁶ Dispondo a CF/88 expressamente que: Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

V – CONCLUSÃO

A atual hermenêutica constitucional, com nova forma de justificar e legitimar o Direito, utiliza uma lógica axiológica, valorativa, um modelo que reconhece e tem como apoio fundamental a força normativa e vinculante dos princípios constitucionais - que atingem o cume da hierarquia axiológico-normativa na estrutura dos ordenamentos jurídicos. A lógica axiológica, valorativa, reconhece e tem como apoio fundamental a força normativa e vinculante dos princípios constitucionais.

O moderno ordenamento jurídico pátrio apresenta uma diversidade de princípios, tanto na Constituição como nas denominadas leis principiológicas, que devem ser considerados em todo processo hermenêutico, conferindo a tais princípios o devido valor, pois têm força normativa e vinculante.

No campo da interpretação e da aplicação dos direitos humanos, observa-se que um valor ou princípio constitucional não necessita estar expresso em regra específica para que seja invocado ou aplicado – podendo ser aplicado de imediato por se tratar de norma constitucional.

Na sociedade em que as pessoas têm certeza de que o Direito é objetivamente um e que será observado pelo Estado e pelos particulares, a segurança jurídica está presente e ocupa posição de destaque, pois é o princípio que mais proximamente ajuda a promover os valores supremos da sociedade, enquadrando-se entre os direitos fundamentais, visto ser oponível ao próprio Estado.

Nesta sociedade o Estado só poderá agir no sentido de garantir certeza e igualdade, tornando segura as vidas das pessoas.

A segurança jurídica é o principal instrumento para se evitar o arbítrio e assegurar a realização da justiça no Estado de Direito. Em nossa atual Magna Carta destaca-se como um dos valores fundamentais, supremos, nos termos do seu preâmbulo. É valor intrínseco ao Estado de Direito, ao Estado da Constituição e ao Estado Democrático de Direito, limitando o poder estatal, protegendo e assegurando o exercício das demais liberdades dos indivíduos, garantindo a estabilidade jurídica. Neste Estado a regra é a liberdade do indivíduo, com a devida proteção de seus direitos e liberdades. A restrição ou limitação destes direitos e liberdades pela ação estatal é a exceção, que somente pode acontecer por meio de previsão legal expressa de forma clara, de modo a garantir estabilidade das relações e a conseqüente segurança jurídica.

O direito, buscando um elemento seguro, capaz de conferir estabilidade às relações sociais, elegeu o tempo, infalível e totalmente independente do agir humano. Para estabilizar o processo de positivação e garantir expectativa de segurança jurídica, o direito criou as regras de decadência e prescrição, que não são formas de fazer justiça, mas formas concretas de conviver com o tempo. A decadência é uma forma de extinção de direito pela inércia de seu titular em exercê-lo, por certo lapso de tempo. Na linguagem jurídica, significa caducidade e vem a ser a extinção do próprio direito material, em razão de não se exercitá-lo em tempo certo.

A regra geral para estabelecer a decadência do direito de lançamento tributário pelo Fisco é a do art. 173, I, do CTN: cinco anos após o primeiro dia do

exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. A regra específica para caso de lançamento por homologação está prevista no § 4º do art. 150, do CTN que dispõe que se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Acórdãos do STJ decidiram, ainda, que no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação o prazo decadencial somente se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que expirou o prazo para a homologação expressa, pelo Fisco, estabelecido no §4º do art. 150, do CTN. O efeito prático é a ampliação do prazo de decadência para mais de dez anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador.

A autonomia da vontade é um direito subjetivo do particular, exercida sob a égide do poder denominado de autonomia privada, criando as várias modalidades de normas, entre elas o negócio jurídico, que pode se constituir contratualmente, conferindo ao particular a possibilidade de eleição do tipo mais adequado ou criando nova modalidade, se inexistente, ou adotando nova forma, se não houver vedação no ordenamento. Entretanto, o mesmo sistema jurídico impõe limitações aos poderes, direitos e liberdades dos particulares. Outros princípios constitucionais limitam a autonomia privada, com objetivo de garantir a liberdade social, devendo o exercício desse poder respeitar demais princípios e leis tuteladores do interesse público.

O planejamento tributário se insere como manifestação de liberdade individual, tratando-se de procedimento de interpretação do sistema normativo e técnica de organização do contribuinte, antecipando efeitos e conseqüências jurídico-tributárias com objetivo de alcançar uma lícita economia de tributos, realizando operações que tenham menor impacto fiscal. De acordo com o sistema jurídico, condutas são admissíveis enquanto não ultrapassem os limites como os da razoabilidade e da proporcionalidade, não afrontando ao princípio da segurança jurídica, garantindo o interesse e a liberdade coletiva.

O legislador, apesar do artigo 118 do CTN já trazer disposição de contenção de evasão ou de previsão para conter denominados ilícitos atípicos, providenciou alteração no Código Tributário Nacional, em seu art. 116. A modificação buscou alcançar alguns atos ou negócios jurídicos dos particulares desconsiderando aqueles declarados somente com fins de lesar o Fisco, que, em se configurando uma hipótese concreta de simulação, estará dispensado de se socorrer ao Poder Judiciário para desconsiderar atos ou negócios jurídicos nas situações ali previstas, dentre as quais a simulação. Para a imposição tributária deve-se provar a dissimulação, cabendo à Administração Pública constituir a prova que embasa o lançamento tributário - ressaltando-se que somente em casos de fraude à lei ou simulação deverá o ordenamento permitir uma regra geral de desconsideração de atos ou negócios privados, pois a ampliação desse instrumento significaria quebra de previsibilidade da ação estatal e insegurança jurídica.

A legislação em diversas situações permite o uso de presunções pelo Fisco para produção de provas, além da inversão deste ônus para o contribuinte em alguns casos expressamente previstos. Tais instrumentos, como utilização de provas indiciárias e presuntivas, tornam-se mais necessários nas situações envolvendo

simulação, pois geralmente não há expressão material e documental dos negócios dissimulados. No caso em que praticou a simulação, o sujeito passivo ou não trouxe qualquer norma ou trouxe outra norma, a do ato ou negócio dissimulado, mas não aquela do efetivo evento que seria qualificado como fato jurídico-tributário. Não houve, assim, possibilidade científica para que tal evento iniciasse contagem de prazo e produzisse um fenômeno essencialmente jurídico, qual seja, o da decadência.

No direito privado, o prazo decadencial previsto para argüir a simulação, ao lado de erro, dolo e fraude, era de quatro anos, contado do dia da realização do negócio. Doutrinas civilistas, com base em orientações voluntaristas, criticavam a injustiça do termo inicial, que deveria ser a data em que terceiro prejudicado tomasse conhecimento da simulação. As críticas parecem ter influenciado o legislador, que no novo Código Civil adotou a inciducabilidade no caso de simulação, que passou a ser considerado ato nulo (e não anulável, como no diploma anterior).

No entanto, para preservarem-se os direitos fundamentais do cidadão e não haver ofensa ao princípio da segurança jurídica, não é possível adotar-se a imprescritibilidade para o lançamento tributário ou sua revisão por parte da Fazenda Pública – ainda que em caso de simulação esteja prevista tal possibilidade para as relações privadas. Não há previsão no ordenamento para que o Estado se aproveite de uma faculdade conferida aos particulares para imposição de obrigação ao particular.

No Estado constitucional há regras claras de limitação da atuação estatal, sendo tal atuação vinculada à anterior previsão legal (princípio da legalidade), que

em matéria tributária é mais rígida, denominando-se princípio da estrita legalidade. Dessa forma, deve ser afastada de plano qualquer pretensão de incadubilidade do direito da Fazenda Pública proceder ao lançamento ou sua revisão, ainda que no caso de simulação do sujeito passivo, haja vista a falta de previsão legal – além de estarem a decadência e a prescrição como garantias inarredáveis, preceitos de ordem pública consagrados pelo ordenamento jurídico.

A imprescritibilidade para o Estado promover o lançamento tributário ou sua revisão, ainda que no caso de lançamento por homologação com ocorrência de simulação do sujeito passivo, significaria ofensa ao princípio da segurança jurídica, pois seria ato contra a estabilidade das relações, assegurando direito ao Estado para atingir o patrimônio do particular a qualquer tempo. Além da ausência de permissivo legal existe norma específica em matéria tributária estabelecendo expressamente que a decadência extingue o crédito tributário – havendo o instituto de decadência para qualquer lançamento, ainda que com marcos e prazos distintos.

Não obstante, ainda que o Poder Legislativo promovesse alteração autorizando imprescritibilidade da ação estatal em alguns casos, para providenciar o lançamento tributário, tal possibilidade é vedada pelo sistema jurídico pátrio. A Constituição Federal dispôs que lei complementar estabeleceria prescrição e decadência tributários (não prevendo que tal lei também iria dispor sobre casos de inexistência de prescrição ou de decadência). Além disso, ainda que não houvesse a previsão constitucional específica para matéria tributária, aplicando-se a moderna hermenêutica, conferindo aos princípios adequada posição e valoração, constata-se que a possibilidade da mencionada imprescritibilidade ofenderia a segurança jurídica, direito fundamental do indivíduo e valor supremo, já consagrado no

preâmbulo da Carta Magna – sendo incompatível com o nosso atual sistema constitucional.

BIBLIOGRAFIA

ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales* Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

ALMEIDA, Carlos Ferreira de Almeida. *Texto e enunciado na teoria do negócio jurídico*. V. 1. Coimbra: Almedina, 1992.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 1996.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília - UnB, 1999.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BORGES, José Souto Maior. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. In: *RDT (Revista de Direito Tributário)*, São Paulo, v. 63 [s.d.].
_____. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARNELUTTI, Francesco. *Arte do Direito*. Campinas: Edicamp - Editora e Distribuidora Campinas, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. *Teoria da Norma Tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

_____. *Notas sobre a prova no processo administrativo tributário*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa*. V. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. *Extinção da obrigação tributária nos casos de lançamento por homologação*. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio (org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba - Direito Tributário*. V. 1. São Paulo: Malheiros, 1997.

CAVALEIRO DE FERREIRA, Manuel. *Curso de Processo Penal*. Lisboa: Editora Danúbio, 1986.

CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de Direito Processual Civil*. V. 3. Campinas: Bookseller, 1998.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988.

DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. *Curso de Direito Civil brasileiro*, v.1. São Paulo: Saraiva, 1996.

FANUCCHI, Fábio. *A decadência e a prescrição em direito tributário*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982.

FERRAGUT, Maria Rita. *Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário – estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 1939.

FERRAZ Júnior, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. *Segurança jurídica e normas gerais tributárias*. In: *RDT (Revista de Direito Tributário)*. São Paulo, v. 17-18 [s.d.].

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. *A decadência do lançamento “por homologação”*. In: *RDT (Revista de Direito Tributário)*. São Paulo, v. 71 [s.d.].

JARACH, Dino. *O fato imponible – teoria geral do direito tributário substantivo*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MALATESTA, Nicola. *A Lógica das Provas em Matéria Criminal*. Campinas: Conan Editora, 1995.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2001.

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

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MENDONÇA, Christine. *Decadência e prescrição em matéria tributária*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário – estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil - Parte Geral*. 39. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

MOREIRA ALVES, José Carlos. Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal (06 a 08.08.2001)*. Brasília: ESAF, 2002.

MÜLLER, Friedrich. *Quem é o povo? A questão fundamental da democracia*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

NUNES, Luiz Antonio Rizzatto. *Manual de introdução ao estudo do direito*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

PAULA, Edylcéa Tavares Nogueira de. *Prescrição e decadência no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983.

PEREIRA, Jane R. Gonçalves. *Apontamentos sobre a aplicação das normas de direito fundamental nas relações jurídicas entre particulares*. In: BARROSO, Luís Roberto (org.). *A nova interpretação constitucional – ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

PEREIRA Neto, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*, v. 1. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

PEREZ-LUÑO, Antonio Enrique. *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*. 2. ed. Madrid: Tecnos, 1984.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*, v. 6. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

RIVERO, Jean; MOUTOUH, Hughes. *Liberdades públicas*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*, v. 1. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, v. III. Madrid: IEP, 1975.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Norma, evento, fato, relação jurídica, fontes e validade do direito*. In: *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004.

SARMENTO, Daniel. *Colisões entre direitos fundamentais e interesses públicos*. In: GALDINO, Flávio e SARMENTO, Daniel (orgs.). *Direitos fundamentais – estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. *A vinculação dos particulares aos direitos fundamentais no direito comparado e no Brasil*. In: BARROSO, Luís Roberto (org.). *A nova interpretação constitucional – ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TELLES, Inocêncio Galvão. *Manual dos contratos em geral*. 3. ed. Lisboa: LEX, 1965.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no processo administrativo fiscal*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário – estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

TUCCI, José Roberto Cruz e. *Os meios moralmente legítimos de prova*. Porto Alegre, *Ajuris – Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul*, v. 39, 1987.

VALERO, Luiz Martins. *Fiscalização tributária: poderes do Fisco e direitos dos contribuintes*. In: TÔRRES, Heleno (coord. et al.). *Direito tributário e processo administrativo aplicados*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil*, v. I. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

_____. Norma jurídica – proposição jurídica (significação semiótica). In: *Revista de Direito Público*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1982.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. Liberdade fiscal, simulação e fraude no Direito Tributário brasileiro. In: *RDT (Revista de Direito Tributário)*, São Paulo, v. 11/12 [s.d.].

_____. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.