

Liberdade e Legalidade no Contexto da Moderna Tributação Brasileira: Práticas de Regulação Transversal (Estado e Contribuinte) como Ponto de Inflexão do Sistema Tributário

Freedom and Legality in the Context of Modern Brazilian Taxation: Transversal Regulation Practices (State and Taxpayer) as a Turning Point of the Tax System

Ricson Moreira Coelho da Silva

Doutorando em Direito Tributário pela PUC-SP. Mestre em Direito pela USP. Especialista em Direito pela PUC-SP e em Administração pela FGV. Bacharel em Direito pela UFPE. Procurador da Fazenda Nacional e Professor do IBDT. *E-mail*: ricsonadv@hotmail.com.

Recebido em: 4-4-2022 – Aprovado em: 28-6-2022
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.51.14.2022.2159>

Resumo

Trata este trabalho de análise acerca da transição que se experimenta referente à forma, à legalidade e à liberdade no direito tributário, temas tão tradicionais que se pode até questionar em que medida mais uma reflexão sobre esses temas poderia contribuir para o avanço da ciência jurídica. A resposta assenta-se, contudo, na novidade desta abordagem, isto é, interpretar tais temas em um contexto qualificado. Contexto este no qual a legalidade é predicada por todo o sistema constitucional, mas, em especial, pelo seu aspecto econômico e social, o que justifica a construção deste artigo com base na metodologia pertinente à linha conjuntiva entre direito e economia. Em outras palavras, tem-se como objetivo investigar a relação entre liberdade, forma e legalidade, porém não no aspecto tradicional, que se poderia chamar de positivista clássico e, sim, dentro do espectro fluido que se está vivendo e no qual a legalidade é talhada sob outra perspectiva, que não a exclusivamente estatal, a abrir cepas de preenchimento normativo que congrega a um só tempo, no âmbito tributário, a vontade estatal e a vontade do contribuinte, como se pode assistir em instrumentos tais quais a arbitragem tributária, o negócio jurídico processual e a transação tributária.

Palavras-chave: liberdade; forma; legalidade; transversalidade; fontes; transação tributária.

Abstract

This work deals with the analysis of the transition that one experiences regarding form, legality and freedom in tax law, such traditional themes that

one can even question to what extent further reflection on these themes could contribute to the advancement of legal science. The answer rests, however, on the novelty of the present approach, that is, interpreting such themes in a qualified context. This is a context in which legality is preached by the entire constitutional system, but, in particular, by its economic and social aspect. What justifies the construction of this article based on the methodology relevant to the conjunctive line between law and economics. In other words, the aim is to investigate the relationship between freedom, form and legality, but not in the traditional aspect, which could be called classical positivist, but within the fluid spectrum that is being lived and in which legality is tailored from another perspective, than the exclusively state one, to open sections of normative fulfillment that bring together, in the tax sphere, the state will and the taxpayer's will at the same time, as can be seen in instruments such as tax arbitration, the procedural legal business and the tax transaction.

Keywords: freedom; form; legality; transversality; sources; tax transaction.

1. Introdução

A liberdade é um instituto fundamental para a compreensão do direito tributário. É que a tributação traduz um fenômeno que acaba por moldar facetas da própria liberdade individual, seja em seu aspecto negocial, seja em seu aspecto patrimonial.

Tal compreensão é essencial ainda para a construção do entendimento acerca do próprio princípio da legalidade. Com efeito, pois tal princípio é responsável por constituir e dimensionar a expressão adequada da liberdade.

Esse arquétipo decorrente dessa relação de interdependência, todavia, está sofrendo uma readequação, posto que o eixo central de decisão tem se deslocado de uma matriz exclusivamente estatal para uma matriz na qual se sobressai uma construção conjunta entre Estado e contribuinte. Tal engendramento é capaz de moldar a própria regra matriz de incidência tributária, mediada sobretudo por novos instrumentos de interpretação e concretização normativa, inclusive de caráter privado.

Tal sentir é experimentado, na atualidade, a partir sobretudo da admissão de instrumentos relativamente novos, como o voto de qualidade pró-contribuinte, no âmbito dos processos administrativos tributários federais, o incentivo à transação tributária de teses não decididas pelo Poder Judiciário e a própria possibilidade de incorporação da arbitragem, como mecanismo legítimo de solução das disputas tributárias quanto à interpretação das hipóteses de incidência e de seus efeitos.

Decerto, a partir da intensificação do uso desses novos instrumentos, como se observa, no âmbito da União, com aprovação de leis e portarias (Lei n. 13.988/2020 e Portarias PGFNs n. 9.924, 9.917, 14.402, todas de 2020) que disciplinam parte das ferramentas mencionadas, passa-se a enxergar uma opção clara do legislador pelo processo de escolha conjugada entre contribuinte e Estado

quanto ao conteúdo do direito tributário, em contraposição ao processo, ainda tomado como regra, centrado na imposição do direito e de sua interpretação pelo Estado (Poder Executivo e/ou Legislativo). Outros documentos legislativos também reforçam a mensagem no sentido de que os interesses individuais precisam ser considerados em um novo patamar de equilíbrio, como a Lei da Liberdade Econômica (Lei n. 13.874/2019), cujos preceitos parecem denunciar um vigor extra à liberdade de empreender, negociar e estipular consequências sem o controle excessivo e direcionador do Estado.

Nesse diapasão é que a proposta de investigação deste trabalho não pode ser resumida a uma abordagem exclusivamente normativa, e, sim, em certa medida, também incorporar uma perspectiva interdisciplinar, dado o aparente cenário de transição cujos impactos sobre a teoria das fontes do direito se faz sentir de modo mais próximo.

Pois bem, tomando em consideração tal ordem de ideias e como forma de fixar as premissas metodológicas deste trabalho, busca-se, inicialmente, estabelecer as bases para a compreensão da liberdade e de seu reflexo na ordem normativa tributária, valendo-se notadamente de uma perspectiva interdisciplinar, de modo a alcançar, de maneira holística, o fenômeno em sua totalidade. Em seguida, associando liberdade e legalidade, diante dos novos contornos, busca-se, em reforço ao direito fundamental à liberdade negocial e à estruturação dos negócios privados, estabelecer uma via de produção normativa e concreta associada (Estado e contribuinte), capaz de conciliar mecanismos próprios dos contribuintes e do Estado que moldem a liberdade sobre um outro prisma, que não o integralmente legalista e estatal (direito positivo posto pelo órgão legislativo).

Portanto, diante desse inter-relacionamento entre liberdade, estruturação jurídica (forma), interesse arrecadatário é que surge um modelo capaz de direcionar a construção normativa tributária sob análise, que pretende apontar um novo prisma sobre o modo de derivação das normas concretas até então vigente. Com efeito, já que o distanciamento dantes existente entre Estado e contribuinte, mediado apenas pela legalidade (Poder Legislativo), sob uma ótica do poder de império, passa agora a um novo patamar de relacionamento, na medida em que o contribuinte assume papel de relevo na construção normativa e em muitos aspectos até mesmo substituindo a definitividade dantes relegada apenas ao papel estatal, como se verá ao longo deste artigo.

2. Liberdade no contexto do sistema de tributação brasileiro: aspectos correlacionais relevantes

A liberdade só existe normativamente enquanto conceito e prática a partir do texto constitucional e do alcance dos princípios que lhe são correlatos, notadamente, em matéria tributária, do princípio da legalidade. A liberdade, todavia, preexiste a qualquer ordem normativa, sendo a Constituição, contudo, o grande garantidor e ao mesmo tempo limitador e molde desse conceito.

Se se analisa do ponto de vista estritamente tributário, perceber-se-á, que, em regra, o Estado não limita *a priori* a ação do indivíduo, tampouco das empresas. Entretanto, acaba por atribuir efeitos diversos do desejado pelos particulares, no que concerne às consequências do exercício de suas respectivas liberdades de negociação. Tal se dá quando imputa a uma operação qualquer efeitos cujo resultado acaba por maximizar a respectiva competência tributária estatal em detrimento do interesse dos particulares, por exemplo.

Nesse prisma, chama-se a atenção que no inter-relacionamento da sociedade, dos cidadãos e das empresas, há um plexo normativo que fora construído, a bem da verdade, por seus próprios representantes, mas cujo conteúdo e valores não são de forma alguma uniformes, estanques e enraizados no inconsciente coletivo, sendo ainda menos compreensíveis a um simples primeiro contato. Soma-se a isso o fato de que a interpretação da legislação tributária é, deveras, condicionada por um ator cujo interesse antagoniza aos dos grupos citados, na medida em que se assiste a um Estado que tem buscado fortalecer suas finanças, notadamente em momentos de crise, a partir de uma maior arrecadação, em detrimento de um alargamento daquilo que seria desejável em termos de liberdade negocial. Tal constatação denuncia, obviamente, a opacidade dos conceitos de liberdade, de criatividade, de permitido, de lícito e de ilícito, uma vez que estes são tolhidos e embaralhados em concreto, sobremaneira quando em jogo um maior fluxo de arrecadação.

Nesse sentido é que aspectos relacionados não só à formação do conceito de legalidade seja aqui, seja alhures, precisam ser levados em consideração como meio de dar consistência à pesquisa da matéria, como também o contexto moderno em que vivemos, no qual a liberdade de conformação de negócios e de atuação fiscalizatória do fisco são a todo momento postas em xeque pela imensa zona cinzenta que vem se construindo em torno de aspectos pertinentes à fronteira do conhecimento, por exemplo, no caso das criptomoedas, do *blockchain*, da inteligência artificial, dos novos arranjos trabalhistas, decorrentes da economia compartilhada etc.

Desse modo, é necessário entender em que medida a liberdade negocial do contribuinte interfere ou determina os efeitos tributários daí advindos, ou, sob outro prisma, em que medida o Estado pode desconsiderar os efeitos desejados pelos contribuintes, munidos que estão de sua liberdade negocial.

Sendo assim, a liberdade, ora objeto de estudo, não se confunde com a liberdade tomada como ponto de partida da ciência política, tampouco da economia, muito embora se saiba, como adiante se demonstrará, que a liberdade no sentido normativo possui, sim, densidade derivada no quanto sedimentado pelas ciências políticas e econômicas. Afinal, enquanto direito fundamental, nada mais é do que um limite à atuação do Estado e uma declaração, concomitante, de expansão, escolha, inércia, fluxo e potência econômicas e políticas a todos garantida e cujos

reflexos óbvios são sentidos no ordenamento jurídico pátrio, notadamente no que diz respeito ao direito tributário.

Dito de outro modo, embora a liberdade, para fins deste trabalho, seja derivada de um conceito exclusivamente normativo, cumpre atentar que tal conceito sofre influxos do ambiente. Isto é, a liberdade, no sentido jurídico, é uma síntese do quanto valorado e compreendido pelas ciências política e econômica, ou algo próximo a um conceito “reconvexo”, tal qual enuncia a canção de Caetano Veloso, para quem tal termo representava as múltiplas facetas culturais do Brasil. Ou seja, estamos diante de um conceito vivo, múltiplo, que guarda compreensão ao menos em três campos do pensamento científico (direito, economia e ciência política) e cujos contornos serão adiante explanados.

3. Legalidade: do passado ao futuro, novos parâmetros possíveis de arquitetura e organização

A legalidade traduz em sua essência a ideia de consentimento, ou seja, considerando que a Lei diz respeito a um instrumento capaz de condensar e representar a vontade majoritária da população, traz esse princípio insito em seu âmago a defesa no sentido de que só haverá tributação, portanto, invasão legítima da propriedade dos cidadãos, caso ocorra a concordância dos membros de uma certa comunidade, diretamente ou por meio de seus representantes, que se valem da Lei para expedir tal autorização (SCHOUERI, 2015, p. 291). Tal mandamento restou consagrado na feliz expressão inglesa, bastante conhecida no ocidente, “*no taxation without representation*”.

O princípio da legalidade, como sabido, “remonta aos forais, na experiência portuguesa, e ao Édito de Paris de 614, que igualmente foram capazes de refletir o pensamento de que a tributação só se tornaria possível caso viabilizada por meio da Lei, portanto, precedida de autorização dos órgãos de representação popular” (SCHOUERI, 2015, p. 297). De igual modo, é relevante, ainda, citar o contido na Magna Carta que, sob a mesma ordem de ideias, impunha ao rei os limites consistentes na legalidade em matéria tributária, conformando a atuação do Estado nessa matéria à vontade dos representantes da nação que compunham o parlamento.

No Brasil, tal não se dá de modo diverso, como se percebe da análise do contido na Constituição Federal de 1988 (art. 150, I) que igualmente limita o poder de tributar do Estado ao princípio da legalidade, de tal maneira que a construção da regra matriz de incidência (CARVALHO, 2018, p. 143) só se dá segundo os seus ditames.

Pois bem, no mundo moderno, nota-se que tal princípio, a despeito de forte penetração nas sociedades ocidentais, tem, contudo, de certo modo, cedido espaço a um compartilhamento de poder entre o Legislativo e o Executivo.

Com efeito, estudo da associação europeia de professores de direito tributário aponta que em alguns sistemas tributários a competência para editar leis tri-

butárias é exclusiva do parlamento (casos da Áustria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Alemanha, Israel, Japão, Países Baixos, Polônia, Sérvia e Reino Unido), enquanto que em outros a competência não se restringe ao parlamento, estendendo-se também ao governo por delegação (Finlândia, França, Grécia, Itália, Portugal, Suécia e Turquia), e ainda que alguns menos, como Espanha, Itália e Brasil, que podem adotar medidas provisórias (SCHOUERI, 2015, p. 299-300).

Então, qual o alcance do princípio da legalidade no sistema jurídico tributário brasileiro?

Essa pergunta poderia ser feita, na década de 1970, ao professor Alberto Xavier (1978, p. 36), no que ele responderia:

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

Poderia ser feita, na década de 1980, ao professor Ives Gandra Martins (1998, p. 54-55), no que ele responderia:

“A decorrência lógica dos comandos gerais atrás analisados, em seu aspecto instrumental, são os princípios da legalidade e da tipicidade de tributação. Pelo primeiro, tem o sujeito passivo da relação tributária a segurança de que apenas a lei poderá obrigá-lo. A lei emanada de poder independente do beneficiário da aplicação da norma. Tal princípio não pode ser genérico nem admitir interpretações flexíveis, devendo conter, por decorrência inabalável, a tipologia pertinente à regra exigencial. À estrita legalidade, à indelegabilidade de competência deve-se acrescentar a tipologia cerrada, fechada, inelástica, contendo a norma toda a configuração pertinente e própria à imposição pretendida.”

Poderia ser feita, na década de 1990, ao professor Roque de Antônio Carrazza (2013, p. 275), no que ele responderia ser a legalidade em matéria tributária apenas um reforço daquela legalidade contida no art. 5º da Constituição Federal, representando uma garantia do contribuinte¹.

Poderia ser feita ainda aos Professores Luís Eduardo Schoueri (2015, p. 305) e Humberto Ávila (2012, p. 178), nos tempos atuais em que colheríamos:

“Eis aí o conteúdo do Princípio da Legalidade: não se contenta o legislador complementar em exigir que o tributo seja genericamente previsto na lei; tampouco lhe basta a definição da hipótese de incidência tributária na lei; também o conseqüente normativo, isto é o *an* e o *quantum debeatur*, represen-

¹ Faz-se referência a uma obra editada em 2013, mas de ideias solidificadas na década de 1990.

tados pela definição do sujeito passivo, da base de cálculo e da alíquota, todos devem ser previstos na própria lei. Vale dizer, tanto o antecedente (hipótese) como o consequente jurídico tributário são matérias de lei. Noutras palavras, como se verá com mais vagar no Capítulo X, exige-se que toda a *regra matriz de incidência tributária* decorra da lei. Na perspectiva da espécie normativa que a exterioriza, a legalidade é tridimensional. Sua dimensão normativa preponderante é de regra, na medida em que descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo e, reflexamente, pelo Poder Executivo (na parte regulamentar), proibindo a instituição ou majoração de tributos a não ser por meio de um procedimento parlamentar específico. É preciso esclarecer, desde já, que a legalidade possui, no seu aspecto material conteudístico, sentido normativo indireto tanto de princípio, na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de previsibilidade e de determinabilidade para o exercício das atividades do contribuinte frente ao poder de tributar, quanto de postulado, porquanto exige do aplicado a fidelidade aos pontos de partida estabelecidos pela própria lei (*sic*).”

Por fim, poder-se-ia ainda fazer referência ao professor Paulo Ayres Barreto (2016, p. 87), para quem “em matéria tributária, assim como em matéria penal, é preciso que esta lei seja qualificada, o que podemos designar como reserva absoluta de lei”.

Ou seja, em aproximadamente meio século, não temos absolutamente nenhuma mudança substancial do conceito de legalidade no direito tributário brasileiro, uma vez que o alcance da legalidade é algo ainda bastante restrito e adstrito a conceitos e/ou tipos cerrados (BARRETO, 2016, p. 52-53), modelo este no qual se reduz sensivelmente o papel do intérprete e, sobretudo, da administração tributária, conforme aponta Sergio André Rocha (2017, p. 13), em tom até um tanto quanto provocativo, quando identifica no formalismo jurídico brasileiro valores da escola da exegese napoleônica do século XIX.

O princípio da legalidade é a grande mola mestra do sistema tributário nacional, porém com este não se confunde. É que o princípio da legalidade, a despeito de metonimicamente representar quase que a redução do conceito de direito, é menos amplo e traz ínsito em seu conteúdo um apego ao direito positivo, ao direito posto e à tradição jurisprudencial, ou seja, é um princípio que por sua natureza representa um conservadorismo de conteúdo, prescrições e tradições.

Embora pareça tratar-se de uma ideia aparentemente simples, tem-se mostrado tormentosa do ponto de vista não só do contribuinte, como também do Estado. Com efeito, basta ter-se atenção quanto à disciplina da incidência tributária, dos conflitos de competência (se é que são possíveis) e da exoneração tributária (COÊLHO, 2018, p. 202) para se verificar que nem sempre o conteúdo de tal princípio é construído a contento em nosso ordenamento jurídico.

Não se pode, ainda, deixar de notar que o princípio da legalidade enquanto limitação constitucional ao poder de tributar tem sofrido tentativas de redesenho

pelo Estado mediante alterações, aparentemente sutis, porém relevantes, e que importam em uma inserção maior do Poder Executivo não só na delimitação das competências tributárias estabelecidas pela Constituição Federal, como também nos poderes da administração tributária (art. 116 do CTN).

Ampara tal estado de coisas o conceito de legalidade menos hermético de Ricardo Lobo Torres (2018, p. 103-104), para quem a legalidade não representaria um princípio absoluto e fechado, e sim um instituto que operaria a partir de cláusulas gerais abertas ao preenchimento judicial.

Todavia, se, como afirma Tarek Moysés Moussallem (2006, p. 147), o princípio da estrita legalidade assegura “que somente a lei (veículo introdutor) pode inserir regras, cujas significações venham compor a norma tributária (regra matriz de incidência)”, a outra conclusão não se chega senão de que se está a viver um estado de permanente inconstitucionalidade.

Será?

Daí que o princípio da legalidade que é um conceito estritamente normativo e derivado da ideia de direito positivo precisa ser mais bem definido no atual estado de coisas. Afinal, seu conteúdo tem sido estabelecido a partir da interferência de diversos fatores que com ele se relacionam e que ultrapassam os códigos estritos da normatividade. Nesse sentido, como construir um conceito seguro do princípio da legalidade que o afaste de influências extrajurídico-normativas e que, concomitante, não torne o princípio uma ideia sem qualquer aplicabilidade, ou mesmo reducionista?

Para tanto, há que se estabelecer premissas capazes de definir o sistema jurídico, o direito, a representatividade do princípio da legalidade para o sistema constitucional tributário e sua aplicabilidade pelos três níveis de discursividade e argumentação, contribuinte, esfera administrativa e judicial. Esse fio condutor permitirá revalidar e reconstruir a ideia de legalidade no sistema tributário nacional, estabelecendo-se uma síntese cuja valia pode ser imposta a qualquer esfera de interesse, seja do Estado legislador, do contribuinte, do legislador e mesmo da autoridade tributária, tal qual enunciado adiante.

4. Liberdade e legalidade refletidas na modernidade perante um sistema de pluralidade normativa

A legalidade é um conceito constitucional, cuja operação se dá fora da Constituição Federal, ou seja, no plano infraconstitucional. Logo, o conteúdo, o alcance e a forma de sua manipulação só serão realizados pragmaticamente pelo legislador ordinário, não obstante sua atividade possa ser controlada, em última instância, por uma corte constitucional.

O princípio da legalidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar e não uma prerrogativa a serviço do Estado para fins de tributar a riqueza da sociedade. Essa premissa é importante para que não se permita construções do princípio que possibilitem leituras equivocadas a alargar a tributação.

Pois bem, muito embora submetida a influxos complexos, a legalidade ainda representa uma garantia, portanto, uma espécie de limitação e, como tal, não pode ter seu horizonte avantajado. Contudo, há de se observar que o conteúdo das proposições normativas pode se adaptar, sem prejuízo valorativo e garantista, aos novos arranjos negociais e trabalhistas, por exemplo. Afinal, quando se estabelecem as bases de uma tributação, mudanças significativas de modelos privados não podem de modo imediato interromper a tributação legítima da autoridade estatal.

Nesse sentido, tem-se o exemplo dos arranjos informais das relações de trabalho, como as plataformas de transporte privado, tais quais *Uber*, *Cabify*, dentre outras. Ora, a despeito de se considerarem empresas de tecnologias e desconsiderarem os motoristas como efetivos funcionários, é fato que os ganhos pagos a estes últimos constituem em uma perspectiva legítima de rendimentos do trabalho assalariado. E, sendo assim, tal receita poderia ser tributada a tal título. Afinal estamos a tratar da mesma situação base que autoriza a flexibilização normativa de um enunciado em adesão a uma nova realidade social. Nada mais coerente, pois, do que se tributar rendimentos do trabalho, como aquelas receitas derivadas das plataformas de transporte tecnológicas.

Enfim, trata-se de um exemplo de adaptação do conceito de legalidade, refletido na competência tributária para que este supere o encarceramento que esteve submetido até então.

De outro lado, falar em legalidade é falar também de liberdade, como se tem pontuado. Mas liberdade não só do indivíduo, porém igualmente do Estado, pois se a legalidade assegura uma restrição da ação do Estado, por outro lado, igualmente lhe franqueia alguma margem de atuação, sendo a adequação de dita atuação pública sua própria existência, assim como o tamanho de tal liberdade um dos aspectos relevantes para a compreensão do que ora se defende.

Verifica-se que o fenômeno de construção da competência e da incidência tributária parecem caminhar sempre para uma espécie de fechamento, no qual o Estado vai aos poucos perdendo sua liberdade, afinal a liberdade desmedida do Estado pode significar a prisão do cidadão. Nesse sentido, a liberdade do Estado se constrói em um primeiro momento no ato de legislar, na construção da opção política pela tributação que resultará na previsão abstrata da hipótese de incidência, liberdade esta controlada pelos conceitos constitucionais definidores da competência tributária. A questão não solucionada, ou aparentemente solucionada, porém contaminada com certo engajamento profissional, é se a liberdade do Estado se esgota na opção legislativa.

Ora, repise-se, se se permite ao Estado igual liberdade tanto em um processo de interpretação quanto de construção da norma de incidência, talvez possamos colocar o indivíduo em uma posição bastante desconfortável. Todavia, é possível, ainda, sob outra ótica, aprisionar a ação do Estado a textos normativos que não se coadunam com realidades complexas, cuja solução demanda um posicio-

namento que de certo modo pode representar um novo grau qualificado de liberdade, uma espécie de liberdade pública vigiada pela legalidade estrita do texto constitucional de 1988 ou, em última instância, uma legalidade vigiada pelos princípios constitucionais que limitam a ação de tributar, sem que isso represente necessariamente a dubiedade tradicional de opor a legalidade aos princípios da solidariedade, da igualdade e da capacidade contributiva.

É sabido que estabelecer parâmetros de controle do conceito da legalidade em matéria tributária não tem sido uma tarefa simples. É que a construção de sentido do ordenamento jurídico tributário brasileiro passa não só pela análise dos preceitos normativos do Código Tributário Nacional, como também das prescrições pertinentes às limitações ao poder de tributar, insertas na Constituição Federal. Da síntese desse conteúdo, temos a representação da vontade estatal e a definição do horizonte de tributação, assim como, em contrapartida, da própria esfera de liberdade do contribuinte quanto ao seu patrimônio e a sua renda.

Logo, a proposição normativa tributária, por sua vez, só pode ter seu significado definitivamente construído quando se olha para argumentos estruturados em uma linguagem cognoscível pelo auditório e, quando diante de tais conteúdos, o ambiente com eles consente, já que é necessário que haja legitimidade nas decisões derivadas do exercício da competência dos tribunais, sejam eles judiciais, sejam administrativos, que ao fim e ao cabo são os grandes responsáveis pela construção de sentido do sistema constitucional tributário nacional.

5. Da construção transversal das fontes do direito tributário brasileiro

O problema da interpretação e da construção de significados no direito tributário não é algo novo, tampouco subdesenvolvido no Brasil, ao contrário, temos um desenvolvimento relativamente digno acerca das teorias hermenêuticas cabíveis e adequadas ao nosso sistema. A questão reside, pois, na má aplicação dos preceitos, bem como na insegurança quanto aos argumentos possíveis e autorizados pelo sistema, e ainda na postura dos órgãos de decisão, sejam administrativos, sejam judiciais, como aponta Marciano Seabra de Godoi (2017, p. 5).

Ou seja, não se sabe o quanto de liberdade e de legalidade devem estar presentes em cada investigação sobre a incidência ou não incidência tributária, considerando a regra matriz como um ponto de partida ainda inconclusivo e cuja concretização depende da relação entre legalidade e liberdade. Assim como também não se sabe, embora seja necessário, qual a medida desejável de liberdade negocial, notadamente no que se refere à autonomia do sujeito passivo quanto a determinar os efeitos tributários dos arranjos negociais empreendidos.

Daí, como, dentro desse universo, entender discursivamente o princípio da legalidade, já que no ambiente designado de pós-moderno (NEVES, 2007, p. 144), o texto jurídico-normativo escrito e a rigidez dele decorrente parecem cada vez mais perderem importância em face dos novos fatores de exercício de Poder, como a técnica, o capital e tantos outros. Isto é, a maior parte do poder de agir,

anteriormente disponível apenas ao Estado moderno, agora se afasta na direção de um espaço global (e, em muitos casos, extraterritorial) e politicamente descontrolado. A ausência de controle político transforma os poderes recém-emancipados numa fonte de profunda e, em princípio, incontrolável incerteza, enquanto a falta de poder torna as instituições políticas existentes, assim como suas iniciativas e seus empreendimentos, cada vez menos relevantes para os problemas existenciais dos cidadãos e, por essa razão, atraem cada vez menos a atenção destes (BAUMAN, 2007, p. 8).

Essa concorrência tem de certo modo provocado uma reinvenção de alguns caracteres funcionais do direito, lançando novas luzes sobre a relação norma, intérprete e realidade² e, obviamente, sobre a forma de compreensão de seu objeto, erodindo, de certo modo, a própria tradição ínsita no respeito à legalidade, aliada ao positivismo formalista (MALDONADO, 2012, p. 114),

Percebe-se, em tal contexto, que o arquiteto da interpretação passa a ocupar o papel de maior relevo na construção e na verificação de sentido das proposições normativas que compõem o direito tributário, afinal ele será o senhor da propagação e afirmação do conteúdo dessas prescrições que formam o universo jurídico significativo e relevante. Nesse particular é que posturas acerca de elementos extranormativos serão decisivos e de grande valia para o destino da obra ao final acabada. Ou seja, a avaliação de códigos extremamente focados na consequência das decisões ou mesmo no resultado prático da solução aviada, típicos de recentes evoluções jurisprudenciais em matéria tributária, podem determinar a segurança ou a insegurança de um sistema, sua fidelidade ou infidelidade à proposta original normativamente concebida, assim como definir o conteúdo do princípio da legalidade e da liberdade negocial, sobretudo no que diz respeito à sua adaptabilidade a um mundo disruptivo e em permanente mutação.

Ocorre que todo esse cenário tem passado por profunda transformação, tendo em vista a inserção de um novo ingrediente que muda completamente o prisma tradicional acerca da liberdade e da legalidade no direito tributário brasileiro, aproximando-as de tal forma que, em certos momentos, a norma tributária resulta do amálgama desses dois conceitos cuja fusão é tão intensa que a diferenciação parece não ser uma tarefa viável.

Nesse contexto, pode-se apontar o papel que tem sido atribuído num primeiro momento ao negócio jurídico processual, instrumento legal que, sem redefinir a legislação tributária, ou seja, sem interferir diretamente no direito positivo, isto é, na norma de incidência, foi capaz de trazer o contribuinte para uma construção

² Na atualidade, norma, realidade e programa normativo passam a integrar um mesmo processo em um amálgama capaz de ruir aquela separação estanque característica de um positivismo mais exacerbado, fazendo com que a não correspondência da norma à realidade, ou mesmo a sua adaptação, não mais representem um problema insuperável relativo à força normativa da Constituição, por exemplo.

conjugada com a fazenda pública e interferir diretamente nas consequências advindas da incidência tributária, como são exemplo os inúmeros negócios jurídicos processuais que foram firmados para dar cabo a dívidas cobradas em sede de execuções fiscais que tramitam ou tramitavam nos tribunais brasileiros.

Porém, percebe-se que, ainda que signifique uma solução cuja alteridade é superior à solução jurisdicional, na medida em que significa um incentivo ao término do litígio pelas próprias partes, é preciso observar que tal agir incentivou um processo maior cuja consequência resultou na transação tributária e no “voto de qualidade invertido” na esfera administrativa federal, ou seja, quanto a este último, em caso de empate, prevalece a posição mais favorável ao contribuinte.

No voto de qualidade invertido ou dito pró-contribuinte, diferentemente do que ocorria anteriormente, em caso de empate no Conselho Administrativo Fiscal, que é composto de forma paritária por membros do fisco e dos contribuintes, tal empate, na atualidade, favorece o contribuinte, enquanto, segundo normativo anterior, o membro do fisco possuía o voto de minerva e na grande maioria das vezes o auto de infração era mantido, porque os membros do fisco costumavam confirmar os posicionamentos fazendários.

Já na transação tributária, percebe-se a assunção de duas perspectivas, uma típica de uma negociação extraprocessual, semelhante ao negócio jurídico processual, mas com característica de não se processar sob a tutela jurisdicional, e uma outra perspectiva, essa sim, inédita, cujos interesses são mediados ao melhor estilo da teoria dos jogos e do dilema do prisioneiro, no qual as partes, sem saber se sairão vitoriosas, optam por maximizar seus ganhos e minimizarem suas perdas, assumindo os dois a culpa conjunta, ou seja, fisco e contribuintes desistem de uma disputa jurídica (de uma tese) no qual o contribuinte paga metade do que seria devido e, por conseguinte, o fisco recebe metade do que seria exigível.

Tal agir é subverter a ordem normativa, na medida em que implica uma ação sobre a consequência da incidência ou não da regra tributária. Isso se dá porque na transação tributária a incidência sequer é contestada, ou seja, ela é uma premissa aceita, porém sua incidência passa a ser parcial, já que derogada pela transação, que nada mais é do que uma negociação entre as partes, ou seja, fazenda e contribuintes, atores que não detêm poder normativo amplo, poderão, todavia, derogar a vontade do legislador, de forma individual e concreta e sem qualquer sanção do ordenamento jurídico. Ao contrário, incentivado por ele, independentemente de prejuízos à isonomia e/ou à igualdade.

Esse contexto muda completamente a teoria das fontes do direito, da incidência da regra matriz de incidência tributária e a participação do particular na construção normativa em seu caráter final e não apenas inicial quando da aprovação de um texto normativo, ao estilo da legalidade clássica, enquanto autorização para tributação, como enunciado e detalhado anteriormente.

Essa estrutura inovadora é uma fantástica possibilidade para tornar a legislação positiva legítima, fluida e em permanente mutação e construção, pois não

se perderá na dificuldade representativa a que se assiste no parlamento, com todas as suas clivagens e distanciamento eleitoral entre representantes e representados.

É que na transação tributária, como também no negócio jurídico processual e, eventualmente, na arbitragem tributária, o contribuinte é capaz de contribuir diretamente e de forma decisiva para a norma jurídica que incidirá em seu patrimônio. Ou seja, ele passa a participar de forma concreta e não receber a tributação de forma passiva. E ao fisco abrem-se novos parâmetros, também, na medida em que a tributação passa a não ser totalmente imposta pela coação e sim negociada com o sujeito passivo, numa mudança de paradigma nunca antes pensada, notadamente em países como o Brasil, no qual o poder de império das imposições estatais é tão acentuado, como nos diria Raimundo Faoro e Sérgio Buarque de Holanda.

6. Conclusão

Do quanto exposto, foi possível perceber que se afigura um novo alinhamento de convergências na produção de conteúdo normativos entre os contribuintes e o Estado³, e que compreendê-lo é essencial para se estabelecer os novos contornos da liberdade e da legalidade no direito tributário brasileiro. Deveras, já que se verifica, na atualidade, um deslocamento do eixo da produção normativa de uma variação vertical para um eixo de variação mais horizontalizado de produção de conteúdo e forma (CARVALHO, 2014, p. 5), o que põe em xeque, portanto, os conceitos tradicionalistas de liberdade e legalidade, na medida em que estes, no presente, ganham mais fluidez e nova carga valorativa.

Nesse sentido, entende-se que a legalidade em matéria tributária passa por um processo de mutação constitucional que a fará mimetizar esse novo cenário de incertezas, aberturas semânticas e de certo caráter disruptivo, tornando o sistema tributário funcional e capaz de responder aos anseios de proteção, de segurança jurídica e de arrecadação.

³ De modo concomitante, controverte-se, também, sobre a redução do papel do Estado na construção da norma posta e na produção de seu conteúdo em face de casos concretos, na medida em que os instrumentos mencionados diversificam a produção normativa que antes se reduzia a um papel exclusivamente estatal (art. 116, parágrafo único, do CTN). Isso não significa, em absoluto, um reforço a uma retórica pouco responsiva que advoga uma prevalência, seja do contribuinte, seja do Estado, na construção dos conteúdos da norma jurídica posta, já que a proposta é, ao analisar o universo de construção moderna das fontes do direito tributário, construir uma dogmática possível que incorpore essa nova retórica de concretização normativa, cuja matriz é deslocada para uma zona de maior participação coletiva e associada, no qual o Estado reduz sensivelmente seu poder decisório, posto que os efeitos do direito positivo não são caracterizados apenas como decorrência da legalidade, e sim da pluralidade de vontades e fontes, portanto: seja de setores econômicos, seja da sociedade civil organizada que participam ativamente num processo de deliberação, representado pelos mecanismos aduzidos, como a transação de teses tributárias, como o voto de qualidade pró-contribuinte e como a arbitragem, ainda que esta última seja apenas, no Brasil, uma quimera.

Vê-se, pois, que estamos diante de um novo contexto, no qual as funções públicas são compartilhadas e as inovações precisam ser absorvidas. Daí que as regras de competência tributária e o princípio da legalidade precisam ser lidos nessa nova configuração a partir da abertura semântica que a própria Constituição confere a seus termos, de modo a se trazer coerência, segurança e estabilidade às relações jurídico-tributárias.

Contudo, faz-se pertinente observar que a erosão do princípio da legalidade, por uma deslegalização, pela ponderação entre solidariedade, igualdade, capacidade contributiva e liberdade, como visto, pode eventualmente fragilizar o sistema de direito positivo e normativo, na medida em que representa uma interferência dos sistemas político e econômico na construção da competência tributária e, em última instância, da própria regra matriz de incidência, fora, portanto, dos parâmetros constitucionais e da esfera de liberdade conferida ao Estado, segundo os moldes clássicos.

Daí que o equilíbrio a ser buscado não pode representar uma abertura desmedida do sistema a argumentos de matrizes extranormativas, aptos a gerar um estado grave de incerteza e de insegurança jurídica. É que a legalidade também possui um caráter de antítese, moldurando a liberdade tanto do cidadão quanto do Estado e, nessa perspectiva, seu caráter limitador ainda precisa ser preservado, porém não sob cercanias tão perversas que impeçam qualquer margem de adaptação e de maleabilidade.

Esse elasticimento da própria legalidade⁴ que resultou em nova conformação da liberdade atraiu um outro fenômeno que significou uma ruptura com o modelo clássico de fontes do direito, na medida em que, vê-se, a partir de agora, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária alcança em situações específicas, como de transação, de negócio jurídico processual e de arbitragem, uma condição que se poderia até lhe retirar o adjetivo de passivo, transformando-o em parte aproximativamente igualitária na relação que se estabelece com o fisco, diferentemente do que ocorrera outrora.

Em outras palavras, a compreensão de tal estado de coisas tem uma importância fulcral para uma esboçada aceção e definição da liberdade e do quantitativo de controle possível/desejável a que os cidadãos estão/deverão estar sujeitos e, sobretudo, para a compreensão da liberdade negocial, da propriedade privada, dos efeitos contratuais, da elisão fiscal, da tutela do estado sobre os fluxos de arrecadação, da desconstituição de negócios jurídicos privados pelo poder público e, em última instância, de modo mais recente, da própria extensão da regra matriz de incidência tributária no contexto da moderna tributação brasileira.

⁴ Não se quer com isso subjugar o contribuinte, mas sim e tão somente modernizar as amarras que fizeram da legalidade em matéria tributária algo tão próximo ou mais severo do que a legalidade em matéria penal, no qual o bem jurídico protegido é de muito maior importância.

Referências

- ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário*. São Paulo: Noeses, 2016.
- BAUMAN, Zygmunt. *Tempos líquidos*. Tradução de Carlos Alberto Medeiros. Rio de Janeiro: Zahar, 2007.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2013.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. A regra-matriz como esquema lógico de interpretação de textos jurídicos. In: BRITTO, Lucas Galvão de (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Lógica e direito*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 22-49.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2014.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo: da interpretação e da exoneração tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.
- DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo jurídico: introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político*. São Paulo: Método, 2006.
- GODOI, Marciano Seabra. Prefácio. In: ROCHA, Sergio André. *Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.
- MALDONADO, Daniel Eduardo Bonilla. O formalismo jurídico, a educação jurídica e a prática profissional do Direito na América Latina. *Revista da Faculdade de Direito da UFG*, v. 36, n. 2, p. 101-134, jul.-dez./2012.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.
- NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- ROCHA, Sergio André. *Da lei à decisão: segurança jurídica possível na pós-modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Processo, 2018.
- XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.