

**MUTABILIDADE DO DIREITO E O CONTROLE DA LICITUDE DE NEGÓCIOS  
JURÍDICOS JÁ ESTABELECIDOS**  
*CHANGING NATURE OF LAW AND THE LEGALITY CONTROL OF PREVIOUSLY  
ESTABLISHED LEGAL ACTS*

**Paulo de Barros Carvalho**

Livre-docência pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Pós-doutorado em Direito pela Universidade de São Paulo e pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Doutorado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Mestrado em Direito Comercial pela Universidade de São Paulo. Especialização em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Especialização em Administração de Empresas pela Fundação Getúlio Vargas de São Paulo. Graduação em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Professor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e da Universidade de São Paulo. Diretor executivo da Revista de Direito Tributário e membro do Conselho Editorial da Revista de Direito Público, da Revista de Estudos Tributários, da Revista de Direito Tributário Internacional, da Revista Tributária e de Finanças Públicas, da Revista dos Tribunais, da Revista LTR, da Revista Latino-Americana de Derecho Tributário, do Fórum de Direito Tributário, da Revista Ibero-Americana de Direito Público, da Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, da Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC/SP e da Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Paraíba, São Paulo (Brasil).

E-mail: paulo@barroscarvalho.com.br.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9428104044433109>

Submissão: 30.03.2019.

Aprovação: 23.11.2020.

**RESUMO**

---

Surpreendido no seu aspecto dinâmico, o direito positivo revela-se como sucessão de sistemas jurídicos, surpreendidos em diferentes marcos temporais, com composições diversas em razão das mudanças promovidas pelo legislador. Portanto, embora o direito regule sua própria criação, instituindo detalhadamente o modo como se opera a produção, modificação e extinção de suas normas (normas de competência), qualquer avaliação quanto à licitude de determinada conduta realizada pelo contribuinte somente pode levar em consideração o sistema jurídico em vigor no momento em que praticada, bem como a interpretação conferida às normas pertencentes a este conjunto nesse dado marco temporal. Essa é a razão pela qual o art. 24 do Decreto-Lei nº 4.657/42 prescreve a necessidade de observância do entendimento vigente à época em que os atos são praticados para fins de determinação da sua licitude ou ilicitude.

**PALAVRAS-CHAVE:** Segurança jurídica; Orientações gerais; Irretroatividade.

## ***ABSTRACT***

---

*Surprised in its dynamic aspect, the law reveals itself as a succession of legal systems, surprised in different time frames, with different properties due to the changes promoted by the legislator. Therefore, although the law regulates its own creation, establishing in detail the manner in which the production, modification and extinction of its norms operate, any assessment of the lawfulness of a particular taxpayer conduct can only take into consideration the legal system in force at the time the conduct takes place, as well as the interpretation given to the norms at that time. This is the reason why the article 24 of Decree-law 4657/42 dictates that precedents are binding and must be followed by the competent authorities when deciding on the lawfulness of taxpayers' conduct.*

**KEYWORDS:** *Legal certainty; General orientation; non-retroactivity.*

---

## **INTRODUÇÃO**

São inegavelmente lícitas as atitudes dos contribuintes que objetivem a reestruturação e reorganização de seus negócios. A própria Constituição da República, ao garantir o direito de propriedade (art. 5º, XXII) e o pleno direito ao exercício da autonomia da vontade (art. 5º, IV, IX, XIII, XV e XVII; e art. 170 e seus incisos), dentre os quais se encontra a liberdade contratual, confere ao contribuinte a permissão para ordenar-se do modo que entender mais vantajoso, segundo o princípio da livre iniciativa.

Para atingir o resultado econômico pretendido, portanto, está o particular habilitado a escolher livremente o arcabouço negocial que melhor lhe aprouver, de forma que os custos sejam reduzidos e os lucros otimizados.

Todavia, a despeito da validade dos atos praticados, é muito comum que as autoridades fiscais, ao examinarem operações realizadas pelos contribuintes, as qualifiquem como “meramente formais”, desconsiderando as formas jurídicas adotadas pelo contribuinte e imputando-lhe, para fins de incidência de tributos, outra forma, que teria sido “ocultada”. Tratar-se-ia do instituto jurídico denominado “simulação” que somente pode ser invocado em condições muito específicas, carecendo de prova especial a respeito de elementos subjetivos e contextuais do negócio jurídico realizado.

De fato, uma coisa é eleger forma menos onerosa para o desempenho, pelo particular, de suas atividades. Outra, bem diferente, é agir com malícia, no intuito de prejudicar terceiros. Enquanto na primeira hipótese tem-se ato lícito, cuja desconsideração é inconcebível, a segunda encontra-se no campo da ilicitude, sendo repudiada pelo ordenamento jurídico.

## 1. SIMULAÇÃO NO DIREITO BRASILEIRO

O atual Código Civil dispôs, no art. 167, § 1º, sobre as hipóteses em que se considera simulado o negócio jurídico:

§ 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.

“Simular”, como se vê, significa disfarçar uma realidade jurídica, encobrindo outra que é efetivamente praticada. Nas palavras de Marcos Bernardes de Mello (1997, p. 153): “[...] o que caracteriza a simulação é, precisamente, o ser não-verdadeira, intencionalmente, a declaração de vontade. Na simulação quer-se o que não aparece, não se querendo o que efetivamente aparece”.

Além disso, para que o ocultamento da realidade seja considerado um defeito, é imprescindível haver intenção de prejudicar terceiros ou de violar disposição de lei, isto é, que exista dolo.

A simulação é, em síntese, uma declaração enganosa da vontade, em que as partes fingem um negócio que na realidade não desejam, visando a produzir efeito diverso daquele que a declaração real da vontade acarretaria. Pela mesma senda, seguem as palavras de Orlando Gomes (1983, p. 374) ao dizer que ocorre a simulação quando “[...] em um negócio jurídico se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiros”.

Aplicando esses conceitos ao campo do Direito Tributário, conclui-se que os atos tendentes a ocultar ocorrência de fato jurídico tributário configuram operações simuladas, pois não obstante a intenção consista na prática do fato que acarretará o nascimento da obrigação de pagar tributo, este, ao ser concretizado, é mascarado para que aparente algo diverso do que realmente é.

Por outro lado, a celebração de negócio jurídico válido, cuja escolha decorre da autonomia da vontade e livre iniciativa do particular, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária ou acarretando o quadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas, é, como já destacado, perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa.

De fato, havendo preferência do agente por certa forma, é inaceitável que esta seja ignorada pela simples razão de seu resultado econômico vir a ser semelhante ao de outra forma, distintamente tributada.<sup>1</sup>

Pelo exposto, depreende-se que, tendo a obrigação tributária nascimento apenas *se e quando* ocorrido o fato previsto na hipótese normativa, quaisquer atos do contribuinte que impliquem a verificação de fato distinto daquele previsto pela legislação tributária impedirão, também, o surgimento da respectiva obrigação. Esse modo de agir é lícito, não podendo ser ignorado pelo Fisco, que não pode descaracterizar os caminhos eleitos pelo contribuinte diante da existência do só vislumbre de qualquer alternativa que implique maior onerosidade fiscal. Tão-só na hipótese de, já ocorrido o fato jurídico tributário, vir este a ser ocultado, mediante atos simulados, é que a fiscalização estará diante de autênticas “operações simuladas”, susceptíveis de serem desconhecidas para fins de tributação e imposição de penalidades.

## **2. SOBRE A NOÇÃO DE “PROPÓSITO NEGOCIAL” E SEU USO COMO PARÂMETRO PARA EXAMINAR A LICITUDE DE OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS**

Um importante desdobramento do tema simulação no direito tributário consiste no critério muitas vezes empregado para identificar o elemento intencional do contribuinte. Trata-se do chamado “propósito negocial”, que seria capaz de revelar a “substância econômica” do negócio, permitindo à autoridade competente dar “primazia ao conteúdo sobre a forma”.

Entretanto, o bom exame desse parâmetro requer, antes, uma firme tomada de posição epistemológica sobre as ideias de *forma* e *conteúdo*. Só então será possível, sobre sólidas fundações, regressar ao escrutínio do dado jurídico e estabelecer uma definição do conceito “propósito negocial” que seja, ao mesmo tempo, compatível com as demais prescrições do ordenamento jurídico e útil para todos aqueles que precisem identificá-lo num caso concreto.

---

<sup>1</sup> Oportunas são as palavras de Maria Rita Ferragut (2016, p. 133): “A estabilidade do direito repousa na aparência ou na forma aparente de legitimidade dos atos jurídicos. Assim, a requalificação de fatos aparentemente lícitos só pode ocorrer mediante prova, pela Fazenda Pública, dos atos simulados ou fraudulentos.”

### 3.1 FORMA E CONTEÚDO: O FALSO PROBLEMA

A prevalência do conteúdo sobre a forma é mais um dentre muitos falsos problemas que perturbam a compreensão do direito positivo. Isso porque forma e conteúdo não são aspectos separáveis a ponto de tornar-se possível preterir um em favor do outro; são dimensões de um objeto incindível. Não há outro jeito de se conhecer, descer às entranhas do significado atribuindo-lhe significação, senão pelo contato com a forma como apresentada pelo signo.

A forma é, a um só tempo, a porta que nos dá acesso ao plano do conteúdo e também é a saída para o domínio da intersubjetividade. Um dicionário, por exemplo, ao explicitar o conteúdo de uma palavra qualquer, não tem outro meio de fazê-lo senão pelo emprego de outros termos, indubitavelmente formas para outros conteúdos. Assim também o fez o Poder Constituinte ao grafar já no art. 1º uma definição de Federação. Tanto na definição lexical de um verbete, como naquela estipulativa do direito, vê-se logo que o conteúdo de um signo somente pode fazer-se aparente – intersubjetivo – pelo emprego de outro signo e, com isso, mostram-se forma e conteúdo unidos, inseparavelmente.

Assim, a aporia *hilemórfica* comumente descrita como “entre forma e conteúdo” mostra-se, em verdade, relação entre uma e outra forma, referindo-se a distintos conteúdos. É forma o termo República Federativa, como também o é sua definição no art. 1º da Constituição. E da mesma natureza é o cotejo da forma produzida em um contrato ou estatuto social de uma sociedade empresarial com aquela outra que diz o Fisco ser a “substância econômica do negócio”.

Se há situações em que as formas se põem em acordo mútuo, como no caso das definições (mesmo aquelas chamadas estipulativas), haverá ocasiões em um domínio linguístico nas quais se verifique o conflito. Nesses casos, é necessário que existam regras do próprio sistema para orientar a decisão do intérprete sempre que da divergência de formas resultar dúvida sobre qual deve prevalecer.

Em todos esses casos, porém, não se contrapõem forma e conteúdo, como pretendem fazer crer alguns autores. Trata-se de embate entre uma forma jurídica e outra, tal como na referência ao negócio jurídico simulado e o que se dissimulou.

De fato, numa simulação, ambos os negócios apontados correspondem a formas jurídicas que, por sua vez, apontam para diferentes conteúdos, não raro reclamando distintos conjuntos probatórios para sua caracterização.

A preferência por uma ou outra forma, e assim também pelas consequências advindas do quadramento a uma ou a outra, há sempre de observar os parâmetros do ordenamento, não havendo espaço para que as autoridades competentes implementem critérios decisórios diversos daqueles estipulados pelo direito positivo.

Feita essa importante digressão, volto agora a atenção para o conceito “propósito negocial” e os limites semânticos dessa expressão.

### 3.2. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE “PROPÓSITO NEGOCIAL”

No contexto da positivação do direito tributário, denomina-se “*propósito negocial*” o conjunto de razões de caráter econômico, comercial, societário ou financeiro que justifique a adoção dos atos e negócios jurídicos, de modo que a prática do negócio jurídico em questão não apresente a exclusiva finalidade de redução da carga tributária.

Tem-se desvirtuamento do propósito negocial quando se realiza, por exemplo, operações de fusão, cisão ou incorporação sem qualquer finalidade real de reorganização societária; ou quando se adquire o controle de empresa com grande prejuízo fiscal com o único objetivo de utilizá-la para incorporar empresas lucrativas e compensar operacionalmente os prejuízos acumulados.

Como já destacado, é lícita a opção do contribuinte pela prática de determinada forma negocial, tendo em vista a menor carga tributária sobre ela incidente. Assim, desde que o negócio eleito seja efetivamente executado, não havendo ocultação de fatos a ele subjacentes, inadmissível sua desconsideração pelas autoridades fiscais.

Com ainda maior razão, não há como desqualificar uma reestruturação societária que, além de vantagens de ordem tributária, seja realizada para alcançar outros objetivos econômicos ou para o cumprimento de outros requisitos legais.

Eis, portanto, aquilo que se deve denominar “*propósito negocial*”: não se trata de elemento explicitamente prescrito no texto jurídico, mas que pode ser depreendido como elemento contextual, apto a provar a boa-fé do contribuinte e a inoportunidade de simulação.

### 3.3. O PROTAGONISMO DADO À FIGURA DO “PROPÓSITO NEGOCIAL” E A PREVISIBILIDADE QUE SE ESPERA DO DIREITO

A despeito do papel marginal que a legislação tributária brasileira confere ao chamado “*propósito negocial*” (tanto que sequer o menciona expressamente em seus dispositivos), não é esse o papel que a jurisprudência administrativa vem lhe atribuindo.

O exame das decisões expedidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), desde longa data, revela que o teste do propósito negocial (*business purpose test*), importado diretamente da jurisprudência alienígena, vem sendo considerado um requisito para o exame da licitude dos efeitos fiscais decorrentes de reorganizações societárias, como se a lei brasileira o admitisse e houvesse incorporado o comando adotado alhures.

O protagonismo dado à figura do propósito negocial junto àquela instância parece ter duvidoso suporte nos textos de direito positivo. Para além desse fraco alicerce normativo, também não se alinha com o primado da segurança jurídica, pois a falta de critérios seguros para delimitar sua “ausência” em cada caso compromete não só a objetividade e a imparcialidade das decisões, mas também a previsibilidade que se espera do direito. Como destaca Paulo Ayres Barreto (2016, p. 213):

Os trechos da atual jurisprudência do CARF evidenciam a obscuridade inerente ao tratamento do tema pelo Direito Brasileiro, consequência da inexistência de sua tipificação legal, que acaba por implicar, tantas vezes, na busca desorganizada por fundamentos para além do direito positivo a embasar autuações, ou, ainda, num embasamento carente de demonstração efetiva dos dispositivos legais violados. Para que importada, a doutrina há de ser minimamente compreendida, e não reproduzida como se apta a introduzir novos regramentos ao comportamento dos contribuintes sem regulamentação legal.

A inexistência de critérios claros para a análise da questão do *propósito negocial*, aliás, faz com que haja grande margem de subjetividade ao agente fiscal responsável pela autuação, o que não condiz com a necessária *vinculação* do ato administrativo do lançamento.

De fato, embora seja previsível – e alguma medida seja até mesmo desejável – que o direito positivo sofra mudanças de modo a atender os novos anseios de uma sociedade que, como sabemos, altera-se a todo o instante, não se pode perder de vista que o próprio sistema protege fatos pretéritos, já consolidados e cujos efeitos se canalizaram regularmente em consonância com as diretrizes da ordem institucional no momento em que se verificaram.

Antes, porém, de tratar dos instrumentos previstos pelo sistema para proteção das situações já consolidadas, dedicarei algumas linhas ao exame dessa constante mutabilidade, bem como a imprevisibilidade que a caracteriza.

#### 4. MUTABILIDADE DO DIREITO NO TEMPO

O direito positivo projeta-se sobre o campo do social, disciplinando os comportamentos interpessoais com seus três operadores deônticos (obrigatório, proibido e permitido), orientando as condutas em direção aos valores que a sociedade quer ver implantados. Sua função é eminentemente prescritiva, incidindo como um conjunto de ordens, comandos, que buscam alterar comportamentos sociais, motivando seus destinatários.

Embora o direito se volte para o mundo do “ser”, com ele não se confunde. Ao examinar esses dois corpos de linguagem, fica claro que, enquanto o mundo do “ser” é disciplinado pela *causalidade natural*, em que há relações de implicação exprimindo nexos formalmente necessário entre os fatos naturais e seus efeitos, no mundo do “dever-ser” a causalidade é *normativa*, ou seja, demanda que o homem a *construa*, enlaçando um fato a uma relação jurídica mediante um conectivo implicacional deôntico.

Exemplificando: ao soltarmos um lápis, ele inevitavelmente cai, em razão da gravidade, ou seja, em virtude de uma relação naturalmente existente entre causa (soltar o lápis) e consequência (queda). Por outro lado, ao nos depararmos com uma placa contendo a inscrição “não fume”, não significa a impossibilidade física de praticar o ato ali tipificado, mas sim que um ser humano está manifestando sua vontade de que não haja pessoas fumando naquele local (dever-ser). Tanto que, independentemente de essa regra vir a ser observada ou não, o preceito continua válido.

De fato, no universo jurídico inexiste necessidade lógica ou factualmente fundada de a hipótese implicar a consequência, sendo *a própria norma quem estatui o vínculo implicacional*, por meio do “dever-ser”. Em termos mais diretos: é o ato de vontade da autoridade que legisla, expresso por um “dever-ser” neutro – isto é, que não aparece modalizado nas formas “proibido”, “permitido” e “obrigatório” –, o responsável pela conexão deôntica entre *proposição-antecedente* e *proposição-tese* (VILANOVA, 2005, p. 92-93).

A ponência de normas inaugurais num dado sistema serve, portanto, para estatuir não apenas os acontecimentos relevantes para o direito (antecedente), mas também as

consequências que tais acontecimentos desencadearão (consequente), por força de uma decisão do legislador.<sup>2</sup>

Essa atividade, no entanto, não é realizada num único momento, sendo contínua a atividade legislativa, seja para introduzir novas regras de conduta para os cidadãos, modificar as que existem ou até mesmo expulsar outras normas, cassando-lhes a juridicidade.

Ocorre que, assim como não é possível determinar quando tais alterações ocorrerão e de que modo serão promovidas – afinal, é impossível prever as escolhas do legislador –, não há, também, como assegurar o modo como tais normas serão interpretadas pelos seus aplicadores, nem se tal interpretação será, em algum momento, alterada.

#### 4.1. ORDENAMENTO E SISTEMA NA VISÃO DE ALCHOURRÓN E BULYGIN

Não são poucos os autores que insistem na afirmação segundo a qual o direito posto não alcançaria o *status* de sistema, reservando este termo para designar a contribuição do cientista que, pacientemente, compõe as partes e outorga ao conjunto o sentido superior de um todo organizado. Gregorio Robles Morchón (1998, p. 113-120) expressa a ideia de maneira clara:

Hay que tener claras estas dos ideas: primera, el sistema es resultado de la elaboración doctrinal a científica del texto jurídico en bruto que es el ordenamiento; segunda, el sistema refleja el ordenamiento, pero al reflejarlo dice muchas más cosas que el ordenamiento.

[...]

Entre ordenamiento y sistema hay una relación ‘circular’, o mejor dicho, ‘en espiral’, que se produce a lo largo del tiempo. Sobre el ordenamiento inicial se elabora el sistema inicial, el cual a su vez influye en la confección posterior del ordenamiento, que es elaborado de nuevo en sistema, el cual vuelve a influir sobre el ordenamiento... y así sucesivamente sin fin.

Sob tal perspectiva, os enunciados prescritivos, assim que postos em circulação, como conjunto de decisões emanadas das fontes de produção do direito, formariam matéria bruta a ser ordenada pelo cientista, à custa de ingentes esforços de interpretação e organização das unidades normativas em escalões hierárquicos, até atingir o nível apurado de sistema, entidade que apareceria como resultado desse intenso labor estruturante, sem contradições, isento de ambiguidades e pronto para ser compreendido pelo destinatário.

---

<sup>2</sup> Como adverte Lourival Vilanova (2015, p. 27): “[...] é o sistema que decide que fatos são fatos jurídicos (juridicização do fáctico), e que fatos deixam de ser jurídicos (desjuridicização do fáctico). Em outros termos, que fatos trazem ‘consequências jurídicas’, que fatos não têm tais consequências, são juridicamente irrelevantes (ou porque ainda não foram qualificados, ou porque o eram, mas deixaram de ser).”

Não vejo, porém, como se possa negar a condição de sistema a um estrato de linguagem tal como se apresenta o direito positivo. Qualquer que seja o tecido linguístico de que tratamos, terá ele, necessariamente, aquele mínimo de racionalidade inerente às entidades lógicas, de que o ser sistema é uma das formas. Pouco importa, aqui, se o teor da mensagem é prescritivo, interrogativo, exclamativo ou, meramente, descritivo. A verdade é que o material bruto dos comandos legislados, mesmo antes de receber o tratamento hermenêutico do cientista dogmático, já se firma como expressão linguística de um ato de fala, inserido no contexto comunicacional que se instaura entre enunciador e enunciatário. Não me parece sensato, portanto, sonegar ao direito posto, no seu conjunto, a prerrogativa de sistema. Sistema é o discurso da Ciência do Direito, mas sistema também é o domínio finito, mas indeterminável, do direito positivo. Pensar no sistema de direito positivo, portanto, é pensar num conjunto de normas jurídicas que se organizam segundo padrões de racionalidade.

Todavia, como já anotei, esse conjunto sofre significativas alterações a todo momento. Se é pela aplicação que se constrói o direito em cadeias sucessivas de regras, inserindo novas prescrições no sistema, é também por meio dela que se alteram as estruturas normativas já existentes, alterando definitivamente a extensão da classe denotada pela expressão “sistema jurídico”.

Não por outra razão, Kelsen (2006, p. 79-80) já advertia que a Ciência do Direito pode estudar o sistema nomoempírico do direito positivo tanto sob uma perspectiva estática – *nomoestática* – quanto sob um ponto de vista dinâmico – *nomodinâmica*. Na primeira as unidades normativas são surpreendidas num determinado instante, como se fossem fotografadas; na segunda, é possível indagar do ordenamento nas suas constantes mutações, quer no que diz com a criação de regras novas, quer no que atina às transformações internas que o complexo de normas tem idoneidade para produzir.

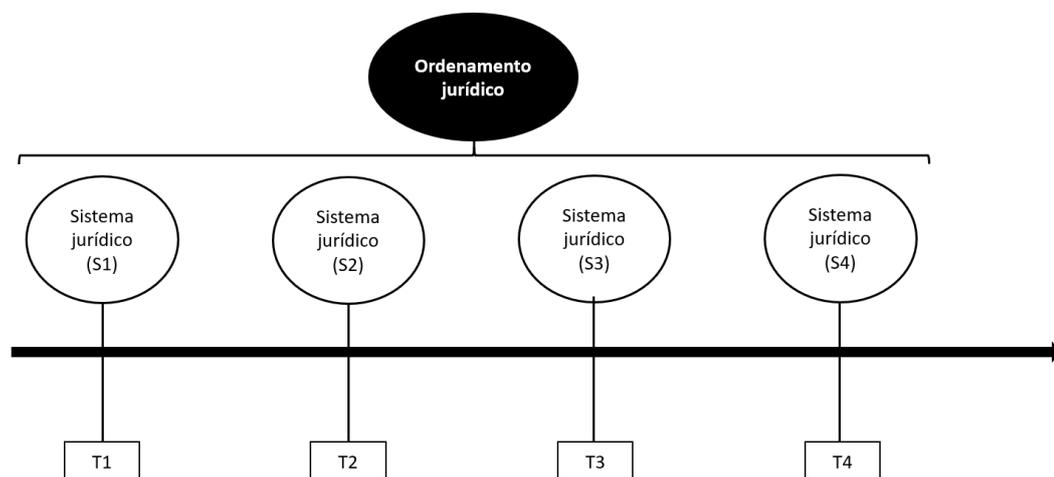
Quando, portanto, falamos em direito positivo como conjunto finito, mas indeterminável, de normas jurídicas, estamos tratando de um sistema surpreendido num marco temporal determinado, mas sem ignorar que, a cada ato de inserção ou retirada de normas do sistema, altera-se a extensão dessa classe de elementos, tornando-a algo distinto.

Cientes dessa peculiaridade, Carlos Alchourrón e Eugenio Bulygin (1991) propuseram uma distinção terminológica entre “ordenamento” e “sistema” de modo a distinguir o direito positivo nas perspectivas estática e dinâmica. Diferentemente de outros, que atribuem a estes termos sentidos distintos por negarem o direito positivo o *status* de sistema, esses autores apenas afirmam que o conjunto de normas jurídicas, por sofrer constantes alterações, pode ser examinado enquanto: (i) “sistema jurídico”, assim entendido como conjunto de normas

Revista *Argumentum* – RA, eISSN 2359-6889, Marília/SP, V. 21, N. 3, pp. 983-1000, Set.-Dez. 2020. 992

estaticamente surpreendido num determinado marco temporal; ou (ii) como “ordenamento jurídico”, quando o exame abarca uma sequência desses conjuntos de normas jurídicas, ou seja, quando a análise envolve diferentes estados normativos que se dispõem em relação de continuidade cronológica, examinando suas transformações e respectivos efeitos.

Transpostas tais considerações para o direito positivo, fica claro que a expressão “sistema jurídico” designa uma classe cuja extensão se altera a todo momento, dado o ingresso ou retirada de novos elementos (ou a alteração dos já existentes). Portanto, embora o intérprete utilize o mesmo nome – “*sistema jurídico*” – para designar o conjunto de normas em vigor num e noutro momento, não se pode ignorar que estamos, em verdade, diante de classes distintas que, tomadas em conjunto, formam aquilo que os autores chamam de “ordenamento jurídico”. Vale moldar a ideia em esquema gráfico:



Em síntese, a distinção proposta pelos autores citados deixa evidente o aspecto dinâmico do direito positivo, cujas estruturas movimentam-se a todo o instante, alterando a composição desse conjunto e, como consequência, o modo como os direitos e deveres são regulados.<sup>3</sup>

#### 4.2. IMPREVISIBILIDADE DA MUDANÇA

Surpreender o direito enquanto fenômeno dinâmico, que dialeticamente acompanha e molda a dinâmica das interações sociais, implica reconhecer-lhe como ponto de contínua

<sup>3</sup> Vejamos, a propósito, a penetrante observação de Tarek Moysés Moussallem (2011, p. 137): “A visão dinâmica do direito positivo, como conjunto cujos componentes se originam do ato de enunciação, além de fornecer conceitos fundamentais como norma fundamental, hierarquia normativo, fontes do direito, demonstra que o direito positivo está sujeito à expansão, à contração e à revisão em certo lapso temporal. Enunciados prescritivos, proposições isoladas e normas jurídicas estão em intermitente composição e decomposição, tudo de acordo com as regras sintáticas do próprio ordenamento jurídico.”

tensão entre os anseios pela preservação da ordem e os desejos de transformação de uma sociedade. É o que nos lembra Lourival Vilanova (2003, p. 359), com sua peculiar retórica:

[...] a vida humana é dinâmica e estática, mudança e hábito, inovação e repetição, renovação e rotina, desenvolvimento e tradição. Essas duas dimensões estão coexistindo em cada época, variando o percentual de uma ou outra. Se é possível vida social rotinizada, em repouso, repelindo a mudança, sociedades relativamente estagnadas, como se o fluxo da corrente histórica adquirisse a dureza resistente dos sólidos, não é possível vida social liquefeita numa dinâmica incessante, uma como sociedade em permanente revolução.

Pois bem, o direito é uma entre outras técnicas para harmonizar num equilíbrio instável, é certo, esses dois contrapesos, essa estrutura dialética do social, o diálogo entre a rotinização e a inovação.

Retomarei o tema da *preservação e estabilidade* no direito em outro tópico. Nesse momento, porém, interessa colocar sob foco temático o aspecto dinâmico do fenômeno jurídico e, assim, compreender os limites da atividade desempenhada pelas pessoas encarregadas dos atos de interpretação e aplicação dos comandos normativos.

A susceptibilidade às mudanças é o atributo que permite ao direito manifestar-se através das mais diferentes condições sociais, adaptando-se às axiologias dominantes em diferentes épocas e, ao mesmo tempo, servindo de contrapeso ao ímpeto revolucionário para que evitar a instalação do caos na ordem social.

De fato, se bem lembrarmos, ao escolher quais os acontecimentos que serão postos na condição de antecedente de normas, o legislador exerce *preferência*, isto é, recolhe um, deixando todos os demais. Nesse instante, sem dúvida, emite um *juízo de valor*, de tal sorte que a mera presença de um enunciado sobre condutas humanas em interferência subjetiva, figurando na hipótese da regra jurídica, já significa o exercício da função axiológica de quem legisla.

Outro tanto se diga no que atina ao modo de regular a conduta entre os sujeitos postos em relação deontica. As possibilidades, como já destaquei, são três, e somente três: obrigatória, permitida ou proibida. Os modais “obrigatório” e “permitido” trazem a marca de um valor positivo, porque revelam que a sociedade aprova o comportamento prescrito, ou mesmo o tem por necessário para o convívio social. Caso o functor escolhido seja o “proibido”, fica nítida a desaprovação social da conduta, manifestando-se inequívoco valor negativo.

O valor, como se percebe, está na raiz da ponência da norma jurídica, influenciando não só na escolha do acontecimento considerado relevante para o direito (antecedente da

norma) como também na configuração da relação jurídica que dele advirá (consequente da norma), isto é, no modo como as condutas dos sujeitos dessa relação serão reguladas. Justamente por isso, não há como prever quando novas normas serão introduzidas no sistema e quais os seus conteúdos, muito menos quando serão alteradas ou revogadas as já existentes.

De igual forma, é impossível assegurar o modo como as normas postas pelo legislador serão aplicadas, ou seja, como se dará o seu processo de positivação e, portanto, qual será o conteúdo das normas que ocupam os patamares inferiores da cadeia normativa.

Ainda que o órgão competente para aplicar tais normas esteja integralmente vinculado às suas disposições (princípio da legalidade), não há condições de antecipar com absoluta certeza qual será a interpretação que será conferida à tais regras.

Com efeito, as normas gerais e abstratas produzidas pelo Poder Legislativo, principalmente as contidas na Lei Fundamental, como únicas aptas a, de fato, inovar a ordem em vigor, conferindo aos cidadãos novos e direitos e deveres, desempenham papel fundamental na efetivação da segurança jurídica, na medida em que, por serem o fundamento de validade de todas as demais normas que integram o sistema, indicam os rumos e os caminhos que as regras inferiores deverão de seguir.

Todavia, é no campo das regras individuais e concretas que o direito se efetiva, se concretiza, se mostra como realidade normada, produto final do intenso e penoso trabalho de positivação. Daí porque não basta o trabalho preliminar de conhecer o conteúdo das normas que lhe servem de fundamento. Torna-se imperioso pesquisarmos a dimensão pragmática da linguagem normativa, para saber se os utentes desses signos estão empregando-os com os efeitos que a visão estática sugere. De nada adiantam direitos e garantias individuais, placidamente inscritos na Lei Maior, se os órgãos a quem compete efetivá-los não o fizerem com a dimensão que o bom uso jurídico requer.

Assim, muito embora se possa prever que o fato “X” vai ou não ensejar a prestação jurídica “P”, não há como saber antecipadamente como vão se comportar os intérpretes ao aplicar essa norma jurídica, podendo modificar a significação atribuída às palavras empregadas pelo legislador e exigir o pagamento de tributos em situações que, antes, não eram alcançadas pela legislação ou até mesmo obstar o exercício de certo direito, como o de restituir ou compensar determinados créditos previamente reconhecidos por decisão judicial.

A avaliação quanto à legitimidade ou não de uma conduta e, portanto, do risco de sua prática, dependerá da maneira pela qual a comunidade jurídica estiver utilizando seus signos no momento em que se faz essa ponderação. Estamos, aliás, na dimensão pragmática da

linguagem do direito, caracterizada por forte oscilação de tendências e intensa variação de expectativas, responsável direta por mutações semânticas e sintáticas no conjunto dos signos.

## 5. OS PRINCÍPIOS DA CERTEZA DO DIREITO E DA IRRETROATIVIDADE

Entre as grandes diretrizes que formam o estrato axiológico das normas tributárias no Brasil, algumas se apresentam como substância de enunciados expressos, enquanto outras se encontram na implicitude dos textos do direito positivo. Todas, entretanto, com a mesma força vinculante. A circunstância de figurarem no texto, ou no contexto, não modifica o seu teor de prescritividade, funcionando sempre como vetor valorativo ao penetrar as demais regras do conjunto, influenciando decisivamente na sua conformação semântica. Por isso mesmo são colocadas no altiplano da Constituição. De lá, precisamente onde começam todos os processos de positivação das normas jurídicas, descem aqueles primados para os vários escalões da ordem legislada, até atingir as regras terminais do sistema, timbrando os preceitos que ferem, diretamente, as condutas em interferência intersubjetiva, com a força axiológica dos valores constitucionalmente consagrados.

Interessa, nesta oportunidade, tecer breve comentário sobre o sobrevalor da “segurança jurídica”. Dirigido 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 conduta, este sobreprincípio efetiva-se pela atuação de outros princípios, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza. Como destaca Geraldo Ataliba (2004, p. 178), “[...] 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”.

O princípio da certeza do direito traduz as pretensões do primado da segurança jurídica no momento em que, de um lado: (i) exige, com assomos de necessidade absoluta, que a conduta regrada esteja rigorosamente *especificada* (alguém, estando obrigado, tendo a permissão ou estando proibido, deve saber, especificamente, qual a conduta que lhe foi imputada, comportamento esse que não se compadece com a dúvida, com a hesitação, com a incerteza); e (ii) requer *previsibilidade*, conferindo ao administrado o conhecimento, com antecedência, do conteúdo e alcance dos preceitos que lhe serão atribuídos, para que possa se programar, tomando iniciativas e dirigindo suas atividades consoante a orientação que lhe advenha da legislação vigente.

Mas, ao lado da certeza, em qualquer das duas dimensões de significado, outros valores constitucionais, explícitos ou implícitos, operam para concretizar o sobrevalor da segurança jurídica. Dentre eles destaca-se o princípio da irretroatividade (art. 5º, XXXV, da CR), o qual, ao vedar que a lei não prejudique o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, fez constar, expressamente, que as normas jurídicas se voltam para frente, para o porvir, para o futuro, obviamente depois de oferecido ao conhecimento dos administrados seu inteiro teor, o que se dá pela publicação do texto legal. Fere a consciência jurídica das nações civilizadas a ideia de que a lei possa colher fatos pretéritos, já consolidados e cujos efeitos se canalizaram regularmente em consonância com as diretrizes da ordem institucional.

Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada lhes dá 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.

Os princípios da certeza do direito e da irretroatividade espraiam-se por todo o ordenamento, na qualidade de vigas mestras que sustentam o sistema. Seus efeitos irradiam-se, inclusive, pelos processos judiciais e administrativos tributários, mediante observância ao devido processo legal e às normas em vigor no momento em que foram praticados os atos sob exame nesses processos, aí incluídas aquelas expedidas pelos órgãos julgadores.

De fato, considerando as mutações pelas quais passa o sistema, é evidente que a licitude de uma determinada conduta deve ser avaliada considerando as normas em vigor na data em que foi praticada. Se assim não fosse, se tornaria impossível para o destinatário das normas determinar quais os comportamentos permitidos ou não e, portanto, agir de acordo com as prescrições do sistema.

Não adianta, portanto, garantir aos particulares o direito de ordenar-se do modo que entender mais vantajoso dentro das possibilidades autorizadas pelo ordenamento se proibições posteriores pudessem a ele ser aplicadas. Daí a garantia expressa da irretroatividade (art. 5º, XXXV, da CR).

Considerando, todavia, as divergências no que diz respeito à aplicação deste enunciado, especificamente em relação às posições fixadas pelos Tribunais – administrativos e judiciais – no que diz respeito à interpretação das normas a aplicar, cuidou o legislador de prescrever, expressamente, a necessidade de observância das posições em vigor à época em que os atos são praticados para fins de determinação da sua licitude ou ilicitude. Vejamos o

que dispõe o art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657/42):

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Como se vê, o enunciado deixa claro que, ao determinar a validade de um determinado ato, a autoridade julgadora deve, necessariamente, considerar as orientações em vigor no momento que foi praticado.

Assim, em nome da certeza do direito e da segurança jurídica, e considerando a falta de critérios seguros para determinar se determinada operação tem ou não “propósito negocial”, fica fora de dúvida que a avaliação quanto à sua licitude e quanto a existência desse propósito deve levar em consideração os critérios considerados relevantes pela jurisprudência no momento em que o negócio jurídico é praticado. Somente assim a segurança jurídica, valor elementar do Estado Democrático de Direito, será assegurada.

## CONCLUSÃO

Como assinala, o direito é um fenômeno complexo e que está em constante movimento, na medida em que o legislador (em sentido lato), partindo de normas jurídicas de hierarquia superior, produz novas regras, alterando, assim, a composição desse conjunto.

Surpreendido no seu aspecto dinâmico, o direito positivo revela-se como sucessão de sistemas jurídicos (tomando o termo na acepção de Alchourrón e Bulygin) que, surpreendidos em diferentes marcos temporais, assumem composição diversa em razão das mutações que o ordenamento experimenta.

Compreender esse dado é indispensável para entender os limites da atividade dos juristas: conquanto a vida social se processe num contínuo temporal, o ato de conhecimento do jurista estará invariavelmente limitado pelas contingências próprias do instante em que ocorre sua análise. Seu trabalho se processa perante um dado sistema jurídico, podendo até tecer rigorosos exames comparativos em relação às configurações precedentes, mas sem

poder estabelecer igual certeza quanto aos contornos dos sistemas futuros e as mudanças do ordenamento.

Essas mutações, por sua vez, *são imprevisíveis*, na medida em que: (i) decorrem de uma decisão daquele a quem compete introduzir novas normas no sistema; e (ii) tal decisão é orientada, em grande medida, por elementos axiológicos, igualmente indeterminados e, pela sua própria natureza, sujeito às contingências da *historicidade*.

Diante desse cenário, parece-me claro que, muito embora o direito regule sua própria criação, instituindo detalhadamente o modo como se opera a produção, modificação e extinção de suas normas (normas de competência), qualquer avaliação quanto à *licitude* de determinada conduta realizada pelo contribuinte *somente pode levar em consideração o sistema jurídico em vigor no momento em que praticada*, bem como a interpretação conferida às normas pertencentes a este conjunto nesse dado marco temporal.

A avaliação presente da licitude de uma conduta no presente não significa que esta será considerada lícita futuramente. Isso porque, no futuro, estará em vigor um *novo sistema jurídico* que, quanto às condutas examinadas, poderá prever comportamento igual ou diverso pelos sujeitos envolvidos, vindo a provocar *nova conclusão* quanto à sua licitude para aquele *novo instante*.

Em síntese, é plenamente possível, considerando o aspecto dinâmico do direito positivo, que uma conduta adotada pelo contribuinte seja considerada legítima num primeiro momento, ante o sistema em vigor, e, futuramente, venha a ser interpretada de forma diversa, atribuindo-lhe a autoridade competente a pecha da ilicitude, da invalidade ou mesmo da insignificância.

É evidente, no entanto, que a avaliação quanto a higidez da sua prática deve considerar as orientações em vigor no momento em que é efetivada, aí incluídas as normas introduzidas no sistema pelos órgãos julgadores administrativos e judiciais. Em outros termos: não pode a autoridade competente decidir pela licitude ou ilicitude de uma determinada conduta sem considerar o ordenamento de então.

## REFERÊNCIAS

ALCHOURRÓN, Carlos; BULYGIN, Eugenio. *Análisis lógico y Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.

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

BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

GOMES, Orlando. *Introdução ao estudo do direito*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da validade*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

MORCHÓN, Gregorio Robles. *Teoria del derecho: fundamentos de teoria comunicacional del derecho*. Madrid: Civitas, 1998. v. 1.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

VILANOVA, Lourival. *O Poder de Julgar e a Norma*. In: *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. São Paulo: IBET/Axis Mundi, 2003.

VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2015.