

## O planejamento tributário e o buraco do Real. Contraste entre a Completabilidade do Direito Civil e a Vedação da Completude no Direito Tributário

Em homenagem a ALBERTO PINHEIRO XAVIER,  
o grande jurista luso-brasileiro que transita em qualquer área do Direito  
e, por isso, compreende o Direito Tributário a partir da segurança e da igualdade

MISABEL ABREU MACHADO DERZI\*

Profª Titular de Direito Tributário da Fac. Direito da UFMG;

Profª Titular de Direito Tributário das Faculdades Milton Campos

### 1. Tanto o Direito Civil como o Direito Tributário são incompletos

Diz HEIDEGGER que uma *“coisa autônoma pode tornar-se um objeto, se nós a colocamos diante de nós, seja em uma percepção imediata, seja em uma lembrança que a torne presente. O que faz da coisa uma coisa não reside entretanto nisso que a coisa seja um objeto representado; e essa “coisidade” não poderia ser determinada de modo algum a partir da objetividade do objeto.”*<sup>1</sup> Enfim, ele pondera que a coisa (o vaso, por exemplo, existe) na sua coisidade, independentemente de ser um objeto representado.

Na verdade, a questão do real persegue até mesmo toda idéia de sistema. Há sempre uma abertura do sistema, em direção ao real. A coisidade da coisa provavelmente é indizível e informalizável. Até mesmo a matemática parte de axiomas ou postulados indemonstráveis e extrai a sua consistência exatamente de sua incompletude. KARL GÖDEL fundou o enunciado matemático até o momento irrefutado: *“Se a aritmética é consistente, ela é incompleta.”*<sup>2</sup>

\* Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário - ABRADT. Membro da Fondation de Finances Publiques - Paris. Advogada e Consultora.

<sup>1</sup> Cf. HEIDEGGER, Martin. *La Chose*, in *Essais et Conférences*. Trad. André Préau. Gallimard, Paris, 1958, p. 196.

<sup>2</sup> Cf. NAGEL, Ernest; NEWMAN, James R. *Prova de GÖDEL*. Trad. Gita K. Guinsburg. Ed. Perspectiva. Ed. da USP. Debates, 75, São Paulo, 1973, p.83. Esses autores explicam o teorema de GÖDEL para

Explicam NAGEL e NEWMAN que, nos últimos dois séculos, gerou-se a concepção de que “o pensamento matemático no seu todo (não apenas a geometria) pode ser dotado de um conjunto de axiomas suficiente para desenvolver a totalidade infinita de verdadeiras proposições acerca da área dada de investigação.”

Mas o artigo de GÖDEL mostrou que tal pressuposição é insustentável. Ele provou que o método axiomático tem certas limitações, que lhe são inerentes e, mais ainda,

*“ele provou que é impossível estabelecer a consistência lógica interna de uma amplíssima classe de sistemas dedutivos – aritmética elementar, por exemplo – a menos que adotemos princípios de raciocínio tão complexos que sua consistência fica tão aberta a dúvidas quanto a dos próprios sistemas.... é impossível dar garantia absolutamente impecável de que muitos ramos significativos do pensamento matemático estejam inteiramente livres de contradição interna”*.<sup>3</sup>

Lembra DÉLIA ELMER que a formalização total da matemática foi tentada, com vistas à possibilidade da demonstração de seus postulados, mas transpareceu um sistema que, a partir de suas próprias regras, é incapaz de demonstrar a totalidade de suas fórmulas. O sistema aritmético pareceu incompleto por impossibilidade de, por meio de suas próprias regras e axiomas, obter uma fórmula como teorema. Isto quer dizer que as regras do sistema são insuficientes para que se possa obter uma ou mais fórmulas como teorema. Então o sistema será incompleto<sup>4</sup>.

Como se sabe, a consistência está relacionada com o princípio da não contradição, ou seja, X não pode ser A e não-A. Em termos matemáticos, um sistema será inconsistente, se a fórmula A for teorema e a fórmula não-A também o for. Assim, o sistema totalizante (completo) terá de abrigar A e não-A, o que leva à

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

<sup>3</sup> Cf. NAGEL e NEWMAN, op. cit., p.15-16.

<sup>4</sup> Cf. ELMER, Delia; *O Teorema de GÖDEL... op. cit.* p. 1-10.

inconsistência. A completude é o todo e o todo é verdade/mentira.<sup>5</sup> Portanto, se a consistência está relacionada com o princípio da não contradição, a completude relaciona-se com o princípio do terceiro excluído. Eu somente poderei dizer que X deve ser A ou então não-A, algo deve ser, uma terceira possibilidade não se dá. Mas GÖDEL demonstra que há verdades que não podem aparecer como teoremas, não podem aparecer escritas. Ele mostra que “se a aritmética é consistente então é incompleta”. Enfim, o sistema tem algo não demonstrável, nem refutável, que está na ordem do indecidível.

Diz DÉLIA ELMER que, a rigor, GÖDEL provou que “houve buraco do sistema, e aqui situamos o real.” Logicamente, o sistema consistente tem um furo, sua incompletude. Enfim, conclui: “dizemos desta impossibilidade de qualquer sistema recobrir o que é real. O buraco do sistema é o real”<sup>6</sup>.

Alertam NAGEL e NEWMAN para o fato de que esse grandioso resultado da análise de GÖDEL não deve ser mal compreendido: não exclui a prova metamatemática da consistência da aritmética. Exclui sim uma prova de consistência que possa ser espelhada pelas deduções formais da aritmética. Como GÖDEL demonstrou em seu teorema da incompletude, existem numerosos problemas na teoria elementar dos números que permanecem fora do âmbito de um método axiomático fixo, por mais intrincados e engenhosos que sejam os mecanismos introduzidos e por mais rápidas que sejam suas operações<sup>7</sup>.

Desde logo, convém esclarecer que o fenômeno não se dá apenas na matemática, mas todo sistema, pensado de forma autônoma, que opere independentemente, tem de ser aberto em seu sentido, ou cognitivamente, para superar o paradoxo tautológico, que comprometeria a sua função e a sua consistência. Também HANS KELSEN<sup>8</sup> previa dois pontos (injustamente criticados por muitos), como pontos de contato com a realidade: a norma fundamental, como pressuposto fundante do sistema, e a concepção de validade-eficácia social, pois a norma jurídica sem qualquer eficácia, ainda que mínima, medida por sua observância social, deixaria de ter validade. Ambos, em especial a norma fundamental, são furos do dever-ser para o mundo do ser. Acresça-se, ainda, que

<sup>5</sup> Cf. ELMER, Delia; *O Teorema de GÖDEL... op. cit.* p. 24. Ensina ainda a mesma autora que “axioma e postulados são quase sinônimos. A diferença sutil é que um postulado não tinha na antiguidade, e até os séculos XVIII e XIX, nenhum suporte intuitivo como tinha o axioma. Eram verdades que não necessitavam de demonstrações, eram verdadeiras”.

<sup>6</sup> Cf. ELMER, Delia; *O Teorema de GÖDEL... op. cit.* p. 44.

<sup>7</sup> Cf. NAGEL; NEWMAN. *Prova de GÖDEL... op. cit.*, p.89.

<sup>8</sup> Cf. KELSEN, HANS. *Teoria pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 9a. ed. Coimbra, Armenio Amado, 1976; *Teoría General del Derecho y del Estado*. Trad. Eduardo Garcia Maynez. 2a. ed. México, Imprensa Universitária, 1958; KELSEN, Hans e KLUG. *Normas Jurídicas e Análise Lógica*. Trad. Paulo Bonavides. Rio de Janeiro, Forense, 1984.

HANS Kelsen pensou o ato normativo (a lei, a sentença, o ato administrativo), tanto como ato de aplicação da norma superior como ato normativo produtivo do Direito, dentro dos espaços de sentido possíveis deixados ao operador. Todos esses são pontos do real não recobertos pelo sistema da Ciência pura.

Igualmente, NIKLAS LUHMANN identifica o fechamento operacional do sistema, o seu funcionar recursivo e circular de forma autopoietica, como condição de independência, essencial ao Estado de Direito, mas, simultaneamente, abre-o do ponto de vista cognitivo. Enfim, o ato legislativo, como ato político, vincula-se a fins, objetivos e programas condicionais. Por meio de procedimentos específicos, o ato configura a seleção e a escolha entre interesses e dissensos, projetados em normas (ainda não inteiramente prontas) para o interior do sistema. O ato jurisdicional, centrado no sistema, lê as normas a partir do *input* do sistema, orientando-se pelos programas finalísticos do legislador, mas selecionados e filtrados pelos conversores internos, em operações fechadas às heterodeterminações externas. Enfim, como esclarece LUHMANN, o *direito constitui, em outras palavras, um sistema normativamente fechado, mas cognitivamente aberto*. A abertura para o real possibilita o aperfeiçoamento da ordem positiva, através das correções feitas pelo legislador nas leis que alimentam o sistema; igualmente, viabiliza as mudanças nos conceitos, substituídos que são, com o evoluir do Direito, por outros conceitos socialmente mais adequados e, com isso, alteram-se os resultados das operações internas, inclusive da atividade jurisdicional, que podem ser medidos, no *output* do sistema. E mais, a observação do observador – para identificar o que o observador não pode ver, pois estamos falando do real, daquilo que é indizível, e indecidível – em outro momento revela certo aspecto relevante dos fatos sociais para o Direito, alterando o ambiente externo e o próprio sistema, ao selecioná-lo e projetá-lo para o interior. Repetindo ALFRED BÜLLESBACH, podemos novamente lembrar que a observação é um conceito fundamental da *teoria luhmaniana do sistema, de tal forma que a diferença entre sistema e meio ambiente é sempre mutável*.<sup>9</sup>

Essas as razões da complementariedade entre tais concepções diferentes. A funcional, de NIKLAS LUHMANN, segundo a qual o juiz somente pode operar em obediência às determinações do próprio sistema (auto-referência). Mas, por meio de cognição volitiva, extrai conceitos socialmente adequados, axiologicamente montados e abertos à realidade. Está o juiz limitado pelas normas e pelas

<sup>9</sup> Cf. BÜLLESBACH, Alfred. *Princípios... op. cit.* p. 428. Conexões podem ser feitas entre a diferença mutável entre sistema e ambiente a partir de um observador, e depois da observação do observador, proposta por NIKLAS LUHMANN e o teorema de GOEDEL, relativo ao ponto fora do sistema matemático. Também a misteriosa norma fundamental de HANS KELSEN, ao mesmo tempo dentro e fora do sistema, pode ser lembrada.

seleções pesadas e sopesadas pelo legislador, pelos precedentes judiciais, pelos costumes. O legislador altera a matéria selecionada como o juiz, dentro das fronteiras impostas pelas leis e, dentro da evolução do aparato conceitual formado, constitui o Direito.

Sem trabalhar o papel do juiz como Poder do Estado, e suas funções imprescindíveis, mas focando o tema apenas do ponto de vista axiológico e semântico, CANARIS trabalha a idéia de sistema realçando a sua unidade como realização do Direito e a natureza constituinte da decisão judicial.

CANARIS rejeita toda idéia de sistema “externo”; toda idéia como solução metodológica da ciência “pura” ou lógico-formal; da jurisprudência dos conceitos ou conexão de problemas. Rejeita, ainda, a visão assistemática de THEODOR VIEWEG. Para CANARIS, “o papel do conceito de sistema é, no entanto, como se volta a frisar, o de traduzir e realizar a adequação valorativa e a unidade interior da ordem jurídica”<sup>10</sup>. Somente admite a idéia de sistema como unidade e ordem, regido pelos princípios supremos da segurança e da justiça, que exclui todos os demais conceitos de sistema, que não sejam aptos a desenvolver a adequação interna e a unidade de uma ordem jurídica. O sistema é ordem axiológica e teleológica. A Ciência do Direito converte-se, pois, em interpretação hermenêutica, em relação a um sistema aberto, que tem na sua incompletude, na sua modificabilidade histórica, a possibilidade de apreensão científica. A mobilidade e incompletude do sistema, não obstante, para CANARIS, convivem com as partes imóveis e fixas do mesmo sistema. Assim, a incompletude do sistema, mesmo do ponto de vista axiológico, é, também, realçada por CANARIS que, em certas áreas do Direito Privado alemão, denomina-as de imóveis (como na parte dos direitos reais, da sucessão legal e outras).

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

<sup>10</sup> Cf. CANARIS, Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema... loc. cit.

## 2. A incompletude parcialmente completável do Direito Civil e a prevalência da incompletude no Direito Tributário

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

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

Ao afastar a idéia de sistema como sistema “externo”; como metodologia lógico-formal de uma Ciência “pura”; como simples jurisprudência dos conceitos, ou como conexão de problemas tópicos, CANARIS pensa o sistema como adequação valorativa, ordenação e unidade interior da ordem jurídica. Rejeita qualquer outra idéia de sistema que não seja interpretativa para a constituição da decisão judicial concreta e o conceitua a partir das idéias de adequação valorativa e da unidade interior da ordem jurídica. O sistema é ordem axiológica e teleológica, cuja unidade está dirigida pelos grandes e prioritários princípios como justiça e segurança jurídica.

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

A noção de mobilidade do sistema é próxima da idéia de tipo, embora a comparação com os tipos não tenha sido aventada por CANARIS. O jurista se vale do conceito de sistema móvel de WILBURG que, por sua vez, construiu a teoria ao examinar as soluções do ordenamento positivo alemão em relação à responsabilidade indenizatória. Segundo a visão de WILBURG, no relato de CANARIS, que a justifica, existem na figura elementos ou forças móveis, a saber: **(a)** uma falta causal para o acontecimento do dano, que a conecte ao responsável, falta que tem peso e intensidade diversos, tudo a depender do caso concreto (com ou sem culpa, por exemplo); **(b)** um perigo provocado pelo autor do dano por meio de seu ato, que diretamente levou ao dano; **(c)** a proximidade do nexo de causalidade; **(d)** a ponderação social da situação patrimonial do prejudicado e do autor do dano.

Todos esses elementos ou requisitos são considerados móveis, porque a consequência jurídica somente ocorrerá por meio da conjugação complementar

entre eles, de forma variável em número e peso. Pode bastar a presença de apenas um ou dois de tais elementos, compensada a ausência por meio da intensidade. Dá-se, então, a “*substituibilidade mútua dos componentes princípios ou critérios de igualdade*”.<sup>11</sup>

Assim, lembra CANARIS que todo sistema móvel pode ser aberto (variação dos valores e interpretação dos princípios ao longo do tempo) ou fechado (se as normas que o contemplam são dotadas de conceitos determinados, “rígidos e firmes”). Ainda, observa CANARIS que um sistema aberto (ao sentido e aos valores) pode ser móvel ou imóvel. E pergunta: no sistema aberto, do ponto de vista da interpretação hermenêutica, todos os sistemas são móveis? Pode haver partes fixas e rígidas, enfim, imóveis?

Assim responde CANARIS à luz do Direito privado alemão positivo:

*“o sistema do direito alemão vigente não é, fundamentalmente, móvel mas sim imóvel (...). (...) está claramente determinado quais são as conseqüências do princípio da culpa e do princípio do risco, sob que pressupostos se pode, excepcionalmente, considerar a situação patrimonial dos implicados”...Não há aqui espaço para uma ponderação de critérios de acordo com o número e o peso e isso vale, no fundamental, também para todas as outras partes do nosso Direito privado e da nossa ordem jurídica.”<sup>12</sup>*

Com isso, CANARIS demonstra os limites do sistema móvel, descobrindo-lhe a parte fixa, pois a situação patrimonial dos implicados é considerada em caráter excepcional. Realça ainda que o sistema móvel contém um número limitado de elementos, o que reduz-lhe a própria mobilidade. Mas encontra, no artigo 245 do BGB, a verdadeira parte móvel a que se refere WILBURG, já que aquele dispositivo determina que a indenização dependerá das “circunstâncias”, desde que tenha havido igualmente culpa recíproca das partes. Surge então o quadro móvel, em que o raciocínio não será ou...ou..., “tudo ou nada”. Vários outros exemplos de CANARIS levam à possibilidade dos sistemas móveis na regulação da lei alemã do despedimento anti-social, do comportamento contrário aos bons costumes ou do enriquecimento sem causa.

Também CANARIS diferencia o sistema móvel, das cláusulas gerais, pois o primeiro é dotado de notas móveis e substituíveis, mas claras. Aproxima-se, o sistema móvel, dos tipos, que são plenos de notas determinadas e também claras ou dos resíduos tipológicos, já que sua aplicação é restrita a certos espaços específicos. Não se confunde, diz CANARIS, o sistema móvel (assim como o tipo,

<sup>11</sup> Cf. CANARIS, Claus. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Trad. Menezes Cordeiro. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002. p. 128-129.

<sup>12</sup> Cf. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito...*, op. cit., p. 134-135.

diremos nós) com as cláusulas gerais, que são vazias, indeterminadas e carecem de valoração. Com as cláusulas gerais, o sistema móvel guarda a afinidade da fluidez e da flexibilidade. Por isso, o sistema móvel não é cláusula geral (assim como o tipo também não o é). Para CANARIS, “o sistema móvel ocupa uma posição intermédia entre previsão rígida e cláusula geral.”<sup>13</sup>

Existem então as previsões normativas rígidas para CANARIS. Onde se encontram elas? Ensina o jurista que o sistema móvel garante a segurança jurídica em intensidade menor do que o sistema imóvel, fortemente hierarquizado e previsto em normas rígidas e firmes, completando:

“Nos âmbitos onde exista uma necessidade de segurança jurídica mais elevada, deve-se preferir o último e o próprio WILBURG não iria, por certo, dissolver as ordenações firmes do Direito cambiário e dos Direitos reais ou sequer dos Direitos das Sucessões ou das Sociedades num sistema móvel.”<sup>14</sup>

Enfim, sistema móvel não é cláusula geral. Ele contém uma parte fixa e convive, dentro do Direito, com partes imóveis, inerentes àqueles setores em que prevalece a segurança jurídica em relação à justiça como igualdade. Nos direitos reais, nos títulos de créditos e nas sucessões (diremos ainda no Direito Tributário e no Direito Penal), em que cresce a importância da segurança jurídica, avultam as previsões normativas rígidas, vazadas em conceitos determinados e fechados.

Mas interessa ainda destacar que, naqueles sítios, onde se impõem a igualdade e as diferenciações relevantes, a ordem jurídica autoriza o sistema móvel, em que os elementos se combinam em número e intensidade variável, tudo disponível para abarcar as fluidas transições de um caso concreto a outro. Mesmo assim, ressalta o jurista, o sistema móvel sofre limitações, pois os elementos que o compõem são limitados pela própria ordem jurídica, o que reduz a possibilidade de se atender até o fim às peculiaridades de cada caso concreto.

As mesmas conclusões de CANARIS, aplicáveis ao direito alemão, podem ser tomadas no direito privado brasileiro. Acima de todas as discussões teóricas, paira o fato inegável de que a eticização contemporânea do Direito corresponde à reintrodução da boa-fé como valor (honestidade, crença, fidelidade, lealdade, honra), como princípio, como conceito indeterminado e como cláusula geral. E mais, é movimento “universalizado” e dele não escapou o Código Civil brasileiro de 2002, que o erige como cláusula geral. Além disso, reza o art. 422: “os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua

execução, os princípios de probidade e boa-fé.” O artigo não se refere expressamente à responsabilidade pós-contratual, que muitos juristas reconhecem e aplicam mesmo na ordem jurídica vigente. Também o art. 187 consagra a boa-fé como limite ao exercício dos direitos (cláusula anti-abusiva) e o art. 113, como regra de interpretação. Mas antes dele, o Código de Defesa do Consumidor, a Lei 8.078/90, já trouxera a positivação do princípio da boa-fé objetiva como linha de interpretação, em seu art. 4º, III e como cláusula geral, no art. 51, IV.

As diferenciações entre uma e outra boa-fé radicam em que, efetivamente, a boa-fé subjetiva (*guter Glaube*) é a intenção, decorrerá de um estado de consciência da parte – de estar agindo conforme os padrões de honestidade e fidelidade – por isso não configura uma fonte genérica de obrigações, é casuística, e, por seu caráter antes negativo do que positivo, não se pode dizer *a priori* da existência ou não de responsabilidade (tudo dependerá do caso concreto). Não obstante, a boa-fé objetiva (*Treue und Glaube*) “não diz respeito ao estado mental subjetivo do agente, mas sim ao seu comportamento em determinada relação jurídica de cooperação. O seu conteúdo consiste em um padrão de conduta, variando as suas exigências de acordo com o tipo de relação existente entre as partes.

A boa-fé objetiva não cria apenas deveres negativos, como o faz a boa-fé subjetiva. Ela cria também deveres positivos, já que exige que as partes tudo façam para que o contrato seja cumprido conforme previsto e para que ambas obtenham o proveito objetivado. Assim, o dever de simples abstenção de prejudicar, característico da boa-fé subjetiva, se transforma na boa-fé objetiva em dever de cooperar.”<sup>15</sup>

NELSON NERY JUNIOR, em síntese feliz, define a boa-fé objetiva: “É, pois, regra de conduta, de conteúdo e eficácia jurígena, vale dizer, é fonte criadora de direitos e de obrigações, tal como a lei em sentido formal.”<sup>16</sup>

Enfim, uma série de outros deveres, chamados *paralelos*, por força da boa-fé objetiva, vieram se acostar aos deveres tradicionais, diretamente decorrentes dos contratos. A obrigação se dá em processo e é complexa, como veremos. Além disso, essa transformação foi lentíssima no tempo, sendo certo que a boa-fé subjetiva subsiste, em todas as hipóteses em que, em certo caso concreto, o Direito o exigir.

Talvez o estudo mais completo sobre a origem da boa-fé e seu desenvolvimento histórico tenha sido realizado por MENEZES CORDEIRO. Ensina-nos o autor que já o Direito Romano disciplinava a boa-fé em três dimensões diversas:

<sup>13</sup> Cf. Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito..., op. cit., p.143.

<sup>14</sup> Cf. Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito..., op. cit., p. 143-144.

<sup>15</sup> Cf. CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA. Instituições de Direito Civil. Contratos. Vol. III, op. cit. p. 20-21.

<sup>16</sup> Cf. NELSON NERY JUNIOR. Boa-fé objetiva e Segurança Jurídica. In Efeito *ex nunc* e as Decisões do STJ, São Paulo. Manole, 2008, p. 83.

*fides-sacra; fides-fato; fides-ética*.<sup>17</sup> A primeira vinculava-se ao campo religioso, a segundo aos clientes e garantias; a terceira configurava um dever ligado à garantia. Assim, pela referida cláusula da *bona fides*, o juiz não se limitava a examinar o contrato segundo o seu enunciado lingüístico literal, mas dispunha de uma “*bitola especialmente lata de decisão*.” Especial significado tinha então a cláusula do *oportet ex fide bona*, pois, através dela, se exigiria uma relação baseada na honestidade e na lealdade.<sup>18</sup>

As origens da boa-fé germânica estão exatamente no Direito romano. Com certeza, esse viés da boa-fé, como garantia, jamais se perdeu, já que CANARIS dele se utiliza para reforçar as garantias deixadas frágeis pelo legislador, ou seja, ele aplica a responsabilidade por força de necessidade ético-jurídica como elemento subsidiário que se manifesta apenas onde as possibilidades de segurança, reguladas pela ordem jurídica, “*fracassam ético-juridicamente*”. Explica MENEZES CORDEIRO que a boa-fé objetiva somente atingirá um emprego técnico com a codificação alemã, pois um conjunto de valores novos vieram no decorrer da Idade Média. “*A honra, a lealdade e o respeito ligado às juras solenemente proferidas, tipicamente medievais. Sua persistência na Alemanha deveu-se à romanização tardia, bem como à permanência mais prolongada das características medievais* Friza MENEZES CORDEIRO que os traços fundamentais da boa-fé germânica, no emprego medieval, são a objetividade e o nacionalismo. Tornou-se um elemento afetivo.”<sup>19</sup>

À luz das relações de consumo, vamos nos valer das quatro funções atuais da boa-fé objetiva, apontadas por JAUERNIG e outros: (a) a **função de complementação ou concretização da relação (*Ergänzungsfunktion*)**, em que o juiz, além da função interpretativa, tem função ativa-integrativa, ou seja, concreção de cláusula geral<sup>20</sup>; (b) a **função de controle e de limitação das condutas (*Schrankenfunktion*)**, segundo a qual a boa-fé funciona como um standard, um parâmetro geral do homem médio, bom pai de família e em que o juiz valora, com base na razoabilidade, para reprimir abusos. Enfim a autonomia privada não configura uma liberdade contratual sem limites, sendo nulas as cláusulas abusivas<sup>21</sup>; (c) **função de correção e de adaptação em caso de mudança de**

**circunstâncias (*Korrekturfunktion*)**, com que se autoriza a manutenção do vínculo mas podendo o juiz modificar parcialmente o conteúdo dos contratos, com vistas à sua adaptação a novas circunstâncias, que quebram a base objetiva do negócio jurídica. Assim, com a desvalorização do dólar nos contratos de *leasing*, ou a perda do emprego do consumidor, que obriga à renegociação; (d) **função de autorização para a decisão por equidade (*Ermächtigungsfunktion*)**, hipótese em que entra a casuística e a adaptação do contrato à realidade fática do caso concreto.

Em todo sistema jurídico, o juiz é obrigado a decidir o conflito que está a seu encargo (*sub iudice*). Mas em certas áreas do Direito ele deve decidir complementando o sistema, integrando-o. Essa a função integrativa da boa-fé no Direito Civil brasileiro, que atua não apenas como princípio mas ainda como cláusula geral, em relação aos contratos. Mas mesmo dentro do Direito privado, como alerta CANARIS, há partes imóveis e fechadas em que a boa-fé não poderá atuar na sua função-integrativa, por razões de segurança, como se dá nos direitos reais; nos títulos de crédito e nos direitos sucessórios, por exemplo.

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

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

Enfim, têm total e ampla aplicação, no Direito Administrativo e Tributário brasileiros, as conclusões a que chegam a Dogmática e a jurisprudência alemãs e suíças. O princípio da proteção da confiança e da irretroatividade são princípios

*do direito e enseja indenização pelo grave dano moral que decorre da inscrição em cadastro de inadimplentes. Recurso conhecido e provido.”*

<sup>17</sup> Cf. ANTONIO M. MENEZES CORDEIRO. Da Boa-fé no Direito Civil, Coimbra, Almedina, 1989, vol. I.

<sup>18</sup> Cf. MIRIAM DE A. MACHADO E CAMPOS. O Princípio da Boa-Fé Objetiva. No prelo, p.2.

<sup>19</sup> Cf. UBIRAJARA MACH DE OLIVEIRA. Princípios Informadores do Sistema de Direito Privado: a autonomia da vontade e a boa-fé objetiva. Revista de Direito do Consumidor nº 23-24, ps.56-60.

<sup>20</sup> Cf. JAUERNIG e outros. BGB Bürgerliches Gesetzbuch Kommentar. 11. Auflage. Verlag C.H. Beck, 2004, p. 171-172.

<sup>21</sup> Cf. exemplo invocado por MIRIAM CAMPOS. O Princípio da Boa-Fé Objetiva, op. cit. p.8: STJ, Rest 219.184-RJ, j. 1999, Rel. Min. RUY ROSADO DE AGUIAR: “*Serasa. Dano moral. A inscrição do nome da contratante no Serasa depois de proposta ação para revisar o modo irregular pelo qual o banco estava cumprindo o contrato de financiamento, ação que acabou sendo julgada procedente, constitui exercício indevido*

e direitos fundamentais individuais, que somente o privado pode reivindicar, em contraposição à Administração pública, ao Poder Legislativo e Poder Judiciário, quando os Poderes do Estado criam o fato gerador da confiança. Essa a razão de sua invocação, apenas em presença de modificação jurisprudencial, em detrimento do contribuinte. A boa-fé objetiva pode ser atribuída também à Administração Tributária, mas não sem lei expressa, enfim, ela somente atua como fonte de inspiração do legislador. Não se pode invocar o princípio da boa-fé objetiva como fonte autônoma de deveres dos contribuintes, pois somente a lei poderá criá-los. A questão da boa-fé objetiva resolve-se no princípio da legalidade.

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

(I) tais princípios – irretroatividade, boa-fé e proteção da confiança – são antes limitações do poder de tributar, em especial a irretroatividade e a proteção da confiança. Apresentam-se ambos, como expressão da segurança jurídica, no rol dos direitos e garantias fundamentais. Essa também a posição do Supremo Tribunal Federal, conforme Súmula 654: “a garantia da irretroatividade da lei, prevista no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, não é invocável pela entidade estatal que a tenha editado”;

(II) é notável a relação de dependência do cidadão em face do Estado, em seus atos de intervenção e de regulação, de modo que o Ente estatal tem mais recursos, e muito mais abrangentes, para se prevenir de uma decepção (a criação de novos tributos é apenas um exemplo entre outros). Nessas hipóteses, aplica-se a regra “quanto mais, tanto mais”. Segundo BLANKE e também MUCKEL, para a estruturação da proteção da confiança, deve ser ainda considerada como determinante a fórmula “quanto mais, tanto mais” (je-desto-Formel), que O. BACHOF desenvolveu no Seminário de Ensino sobre o Estado de Direito” de 1973, que diz o seguinte: “quanto maior for a pressão da obrigatoriedade exercida pelo poder público, vinculando respectivamente o comportamento do indivíduo, e quanto mais o indivíduo ficar dependente de uma decisão do poder público, mais fortemente ele dependerá da possibilidade de poder confiar nessa decisão.”<sup>22</sup>

Na verdade, as lições acima repetidas e registradas nos tópicos anteriores, apenas confirmam as afirmações de NIKLAS LUHMANN, no sentido de que todo aquele que tem posição soberana em relação aos acontecimentos/eventos, não

<sup>22</sup> Cf. O. BACHOF desenvolveu a regra do “quanto mais, tanto mais”, no Seminário de Ensino sobre o Estado de Direito de 1973. Ver Götz, FG BVerfG II, p. 421 e BVerfGE 60, p. 253 (268), apud BLANKE, op. cit., ps.5-13. STEFAN MUNKEL (Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderungen. Band 576. Duncker & Humblot, Berlin, 1989), HERRMANN-JOSEF BLANKE (Vertrauensschutz im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht, Tübingen; Editora Mohr Siebeck, 2000, Jus Publicum, Vol. 57) e ROLAND KREIBICH (Der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht, Band 12, C.F. Muller Verlag, Heidelberg, 1992).

tem confiança a proteger. O Estado é que tem domínio sobre os atos praticados por seus três Poderes;

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

(IV) os atos, ações e omissões do cidadão em face do Estado, abusivos ou fraudulentos, delituosos e de má-fé, todos já são previstos e sancionados nos termos da lei, mas é significativo, como explica WEBER-DÜRLER, “que, nesse contexto, sempre se fale do abuso de direito do cidadão, e não da proteção da confiança do Estado.”<sup>23</sup>

(V) são aplicáveis os princípios da proteção da confiança e da boa-fé objetiva, para favorecer uma pessoa jurídica de Direito público contra a outra ou contra o Estado, em convênios e contratos. Casos como de reduções de subvenção, de transferências ainda que voluntárias, mas já prometidas, entre os próprios Estados, podem ensejar soluções baseadas na boa-fé objetiva ou na proteção da confiança, como no Direito privado. Enfim, também é claro que a plena aplicação desses princípios tem relevância e total adequação no Direito Internacional Público.<sup>24</sup>

Como se vê a mera transposição de regras e cláusulas gerais, sem observância dos princípios gerais e superiores da Constituição – Estado de Direito e garantias fundamentais – de um ramo jurídico para o outro, causam desvios e aberrações. Se nem mesmo no próprio Direito privado, as lacunas e sua complementabilidade têm aplicação homogênea, são errôneos os empréstimos feitos por alguns juristas dos institutos e regras civilistas, com que pretendem criar tributo por analogia, a fim de coibir o planejamento tributário e a economia de imposto.

### 3. A inconstitucionalidade da norma geral antielisiva

Em sua obra, “Tipicidade da Tributação, simulação e norma antielisiva”, ALBERTO XAVIER introduz o tema do planejamento tributário, dizendo: “a liberdade individual de os particulares se organizarem e contratarem de modo menos oneroso do ponto de vista fiscal é um dos temas mais nobres do Direito Tributário, intimamente ligado, como está,

<sup>23</sup> Cf. Weber-Dürler, Vertrauensschutz, op. cit., loc. cit.

<sup>24</sup> Cf. Os livros suíços e alemães, que tratam da boa-fé, citados neste trabalho, costumam incluir um capítulo específico sobre Direito Internacional Público. Outros como ROBERT KOLB. La bonne foi en droit international public. Paris. Presses Universitaires de France. 800 ps; no Brasil, veja-se a coletânea, coordenada por LEONARDO NEMER CALDEIRA BRANT. O Brasil e os novos Desafios do Direito Internacional. Rio de Janeiro. Ed. Forense, 2004, 712 ps.

às garantias individuais que a visam proteger e que consistem nos princípios da legalidade e da tipicidade da tributação”.<sup>25</sup> Com inteira propriedade, lembra que não é compatível com a Constituição da República a adoção de uma cláusula geral antielisiva – aquela que, embora sem prática de ato ilícito pelo contribuinte, autoriza a Administração tributária a estender a incidência da norma legal a fato/ato estranho ao gerador e praticado com vistas à economia de imposto. A cláusula geral antielisiva acarreta necessariamente a complementação do Direito por meio de aplicação analógica e desloca a competência legislativa para o Poder Executivo.

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

Explica ALBERTO XAVIER que a aplicação analógica da norma tributária (vedada no ordenamento brasileiro) deveria obedecer aos seguintes pressupostos de legitimidade<sup>26</sup>: (1) a existência de lacuna, ou seja, a constatação de que certa situação de vida não se encontra disciplinada pela norma jurídica. Tal fenômeno (o buraco do real) existe em qualquer área do Direito, embora as discussões sobre a completude ou incompletude do Direito sejam inúteis, já que a vocação da incompletude é questão lógica e epistemológica. Como já notamos, o que se deve diferenciar, com muito mais propriedade, é se o sistema é completável ou não. Ora, a integração analógica não configura mera interpretação, mas criação de tributo novo. Assim é que nas áreas do Direito em que prevalece a necessidade de segurança jurídica, de previsibilidade e cognoscibilidade, o fenômeno criativo da analogia é **proibido**, quer estejamos nos referindo a sítios do Direito privado (direitos reais, títulos de crédito, direitos sucessórios, etc...) ou ao Direito Penal ou Tributário. Sendo inteiramente adequado ao tema, citemos THOMAS BUSTAMANTE, que explica: “o ponto de partida para o raciocínio por analogia, diferentemente do argumento a contrario, é o reconhecimento de uma lacuna jurídica no caso a ser resolvido, ou seja, o estabelecimento da premissa de que a ausência de previsão específica do caso a ser resolvido na norma jurídica tomada como paradigma significa uma ausência de regulação...”<sup>27</sup>; (2) a similitude dos casos ou identidade de razão de decidir. Mesmo na diversidade, se há identidade entre as notas e as características dos fatos comparados, então o tratamento jurídico deve ser idên-

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

Ao estabelecer a diferenciação entre lacuna, espaço livre de Direito e direito de liberdade, ALBERTO XAVIER explica: “esta distinção fundamental entre ‘zonas’ ou ‘blocos’ do ordenamento jurídico não completos, mas ‘completáveis’ e zonas ou blocos do ordenamento jurídico ‘não completáveis’ relativiza a oposição entre os defensores da norma geral inclusiva e os defensores da norma geral exclusiva. A norma geral inclusiva – permissiva do argumento analógico – não é uma norma universal, mas setorial, no sentido de que apenas se aplica nos domínios em que o plano regulatório revele uma intenção de regulamentação total. Ao invés, a norma geral exclusiva – favorável ao argumento a contrario também não é uma norma universal, mas setorial, no sentido de que apenas se aplica nos domínios em que o plano regulatório revela uma vontade contrária à regulamentação total.”<sup>28</sup>

E conclui THOMAS BUSTAMANTE: ... “O argumento a contrario ... não leva rigorosamente a lugar algum. (García Amado 2001:97). Exatamente por isso é que está descartada, por exemplo, a argumentação analógica no direito penal, para caracterização de uma conduta como criminosa, ou no direito tributário, para a imposição de uma exação tributária, haja vista a previsão expressa, na Constituição Federal, do princípio da legalidade estrita nessas situações (art. 5º, XXXIX, e art. 150, I). Pode-se falar, portanto, que a não-previsão expressa da conduta como crime constitui uma permissão em sentido forte da conduta em questão, tornando-se obrigatória a aplicação do argumento a contrario sensu, pois vigora uma regra de clausura que impõe tal tipo de conclusão.”<sup>29</sup>

#### Em resumo

É evidente que o sistema jurídico não pode cobrir todos os fatos econômicos e políticos. O buraco do real não é somente a inevitável constatação de que a vida é mais complexa do que o sistema jurídico, mas uma conclusão lógica (GÖDEL). O relevante é identificar as áreas ou setores em que a incompletude do sistema é **incompletável**, como é o caso do Direito Tributário ou Penal.

Dá-se ainda que, naqueles sítios em que o sistema quer abrigar a criativa vontade privada na formulação de novos contratos e novas fórmulas negociais de expansão da riqueza, ele enuncia normas vazadas em tipos flexíveis e graduáveis,

<sup>25</sup> Cf. ALBERTO XAVIER. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Geral antielisiva. São Paulo. Dialética, 2001, p.13.

<sup>26</sup> Cf. ALBERTO XAVIER. Tipicidade da Tributação..., op. cit. ps.139-143

<sup>27</sup> Cf. THOMAS DA ROSA BUSTAMANTE. Teoria Geral do Precedente. São Paulo. NOESES, 4.3.3.

<sup>28</sup> Cf. ALBERTO XAVIER, op. cit. p.145.

<sup>29</sup> Cf. THOMAS BUSTAMANTE, op. cit. item 4.3.3.



abertos à realidade social (campo dos negócios jurídicos, por ex.). Procura o sistema dispor de categorias formais que possam abraçar a realidade econômica e social, ou ainda deixar às partes ou ao juiz a possibilidade de integração. Não obstante, naqueles ramos em que outros são os princípios prevalentes, como a segurança e a legalidade estrita, as normas postas pelo legislador chegam sempre com atraso ao desenvolvimento econômico e às novas riquezas conseqüentes. Resulta então que no Direito Tributário, o tempo de criação pelo legislador dos tributos jamais coincide com a geração da riqueza nova, por isso o descompasso já existente entre o tempo do ambiente externo e o tempo do sistema tributário, por ex., é maior do que em relação ao sistema do Direito privado.

Não se costuma estranhar o fato de que o modo de compreender o direito dos contratos (tipos flexíveis, abertos e graduáveis), seja diferente do modo de compreender os direitos reais, os creditórios e os sucessórios (determinação e fechamento, por razões de segurança jurídica). Isso dentro do Direito privado, onde há partes móveis e imóveis, abertas e fechadas, completáveis e incompletáveis. Muito menos se deve resistir à proibição da integração analógica no Direito tributário, em face dos valores e princípios que nele prevalecem. E concluimos com as elevadas considerações de ALBERTO XAVIER: *“permitir-se que os princípios da capacidade contributiva e o da igualdade tributária exorbitem das suas funções de orientação e limite ao legislador ordinário para conferir amplos poderes aos órgãos administrativos e judiciais, com vista a reprimir na fase da interpretação e da aplicação do direito o negócio jurídico fiscalmente menos oneroso, significa a morte do princípio da legalidade tributária e retrocesso inaceitável no caminho da construção de uma sociedade, em que as liberdades civis e políticas asseguram a economia de mercado e os valores da personalidade.”*<sup>30</sup>

<sup>30</sup> Cf. ALBERTO XAVIER, op. Cit. P. 158.

## Breves notas sobre o enquadramento do Orçamento do Estado

NAZARÉ DA COSTA CABRAL

Professora Auxiliar da Faculdade de Direito de Lisboa

SUMÁRIO: 1. Ponto de partida: as relações jurídicas entre a Lei de Enquadramento Orçamental e a lei do orçamento do Estado. 2. O objecto da LEO: fixação dos parâmetros de análise. 3. O papel das vinculações externas do OE. 3.1. Nota prévia. 3.2. Por uma nova hierarquização de vinculações. 3.3. O papel das despesas obrigatórias. 3.4. Comentário final. 4. O conteúdo habitual e desejável de uma LEO: tipos de regras (temas). 4.1. Regras sobre a estrutura e regras sobre os resultados orçamentais. 4.2. Regras sobre a formatação do conteúdo do OE (articulado). 4.3. Regras sobre o processo orçamental e regras sobre as relações (de força) entre os vários “stakeholders”. 4.3.1. As relações (de força) entre a A.R. e o governo. 4.3.2. As relações (de força) entre o governo e demais sectores do Estado. 4.4. Regras sobre o controlo da execução orçamental. 5. Conclusões. Referências.

### 1. Ponto de partida: as relações jurídicas entre a Lei de Enquadramento Orçamental e a lei do orçamento do Estado

A Lei de Enquadramento Orçamental (LEO)<sup>1</sup> foi alterada duas vezes no ano de 2011<sup>2</sup>. A alteração ocorrida em Maio (com a aprovação da Lei nº 22/2011, de 20 de Maio) foi a mais relevante, tendo a alteração de Outubro (Lei nº 52/2011, de 13 de Outubro) procedido fundamentalmente a uma recuperação (parcial) da redacção dada ao artigo 7º pelas anteriores versões da Lei.

A Lei de Enquadramento Orçamental é o quadro fundamental do orçamento do Estado (OE) português: a sua existência e razão de ser resultam, em primeira

<sup>1</sup> Lei nº 91/2011, de 20 de Agosto.

<sup>2</sup> Antes disso, fora alterada pela Lei Orgânica nº 2/2002, de 28 de Agosto e pelas Leis nºs 23/2003, de 2 de Julho, 48/2004, de 24 de Agosto e 48/2010, de 19 de Outubro.

**ESTUDOS EM HOMENAGEM  
AO PROFESSOR DOUTOR ALBERTO XAVIER**

ECONOMIA, FINANÇAS PÚBLICAS E DIREITO FISCAL

Volume II

**ORGANIZADORES**

Eduardo Paz Ferreira

Heleno Taveira Torres

Clotilde Celorico Palma

**EDITOR**

EDIÇÕES ALMEDINA, S.A.

Rua Fernandes Tomás, nº 76-80

3000-167 Coimbra

Tel.: 239 851 904 · Fax: 239 851 901

www.almedina.net · editora@almedina.net

**DESIGN**

FBA.

**PRÉ-IMPRESSÃO**

G.C. – GRÁFICA DE COIMBRA, LDA.

IMPRESSÃO E ACABAMENTO

**NORPRINT**

Fevereiro, 2013

**DEPÓSITO LEGAL**

355155/13

Toda a reprodução desta obra, por fotocópia ou outro qualquer processo, sem prévia autorização escrita do Editor, é ilícita e passível de procedimento judicial contra o infractor.



GRUPOALMEDINA

BIBLIOTECA NACIONAL DE PORTUGAL – CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO  
ESTUDOS EM HOMENAGEM A ALBERTO XAVIER

Estudos em homenagem a Alberto Xavier.

3 v. – (Estudos de homenagem). – 2º v. p.

ISBN 978-972-40-4902-1

CDU 34

## A revisão do acto tributário, as garantias dos contribuintes e a fiscalidade internacional

LEONARDO MARQUES DOS SANTOS<sup>1</sup>

Advogado e assistente convidado da Universidade Católica Portuguesa (Católica Tax)

**SUMÁRIO:** O presente artigo versa sobre a temática da revisão do acto tributário, sendo analisadas, de forma sumária, as possibilidades e potencialidades de utilização deste meio procedimental, nomeadamente, como forma de resposta a novos tipos de contencioso (*e.g.* com fundamento em violação de normas de Direito Fiscal Internacional). Adicionalmente, o autor procura identificar algumas das discussões que têm vindo a ser trazidas à colação a propósito da revisão do acto tributário tomando, a final, posição sobre a interpretação que parece ser mais correcta do ponto de vista científico.

**ABSTRACT:** The present article discusses the taxable act review, analyzing, summarily, the possibilities and potentialities of this procedures, notably as a mean to respond to new forms of litigation (*e.g.* based on the breach of International Tax Law provisions). Furthermore, the author identifies some of the discussions that have been brought to light in what concerns the taxable act review, defending the interpretation which seems to be the most accurate from a scientific standpoint.

**ÍNDICE:** 1. Introdução; 2. Enquadramento geral da questão em análise; 3. Revisão do acto por iniciativa do sujeito passivo; 3.1. Com fundamento em qualquer ilegalidade; 3.2. Revisão do acto por erro imputável aos serviços; 3.2.1. Enquadramento; 3.2.2. A iniciativa do sujeito passivo; 3.2.3. O dever de pronúncia da Administração Tributária: utilização de um prazo de 4 anos; 3.2.4. O alcance de “erro imputável aos serviços”; 3.2.5. Relação da revisão do acto com outros meios contenciosos; 3.2.5.1. Escolha do meio; 3.2.5.2. Impugnação da decisão da revisão do acto; 3.2.5.3. Recurso hierárquico da decisão da revisão do acto; 4. Revisão do acto por iniciativa da Administração Tributária; 4.1. Por erro imputável aos serviços; 4.2. Por injustiça grave e notória; 4.3. Com fundamento em duplicação de colecta; 5. A revisão do acto tributário e a fiscalidade internacional; 6. Conclusões: A tutela dos Contribuintes.

<sup>1</sup> O autor pode ser contactado através do e-mail: leonardosantos@portugalmail.com.