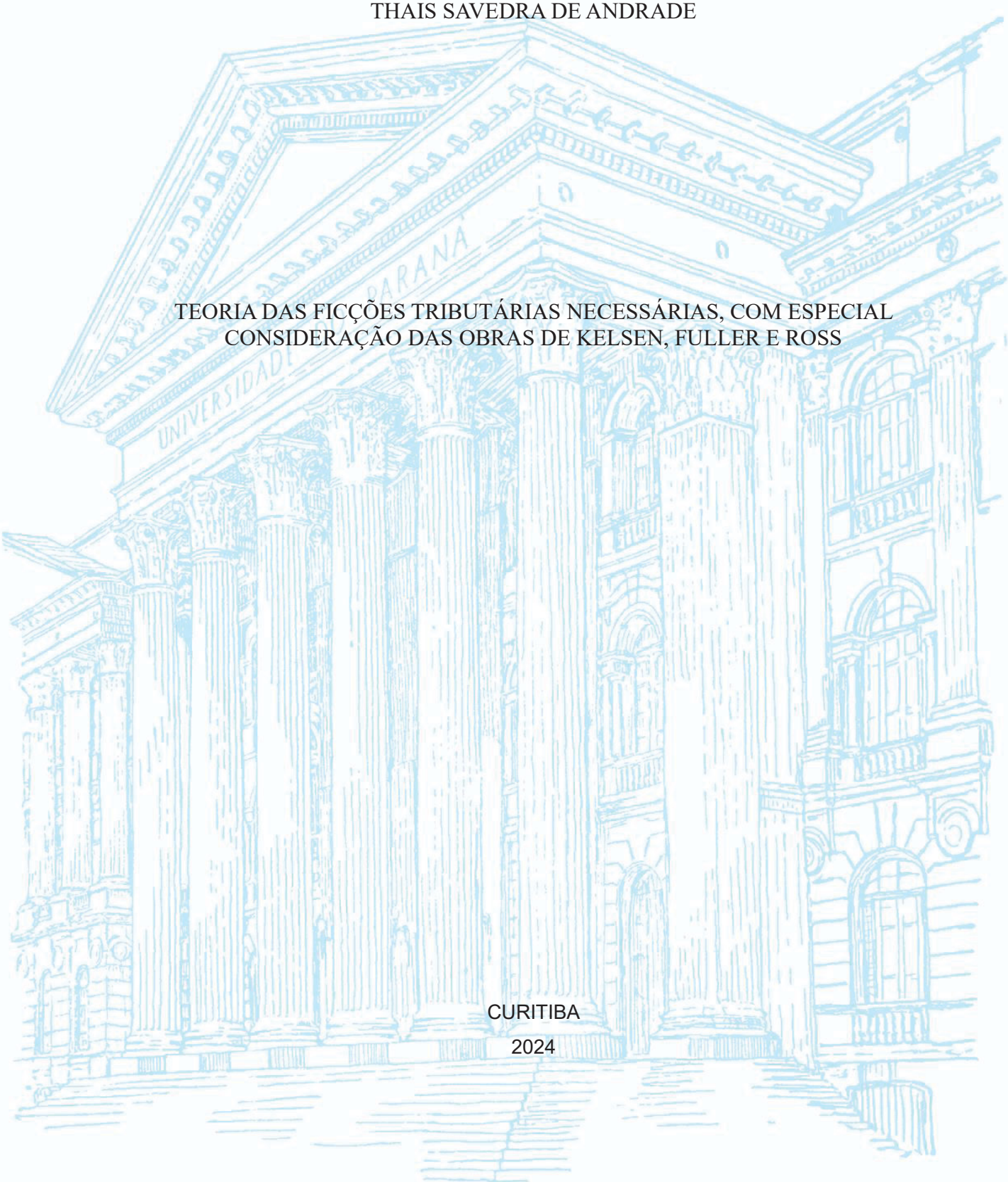
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

THAIS SAVEDRA DE ANDRADE



TEORIA DAS FICÇÕES TRIBUTÁRIAS NECESSÁRIAS, COM ESPECIAL CONSIDERAÇÃO DAS OBRAS DE KELSEN, FULLER E ROSS

CURITIBA

2024

THAIS SAVEDRA DE ANDRADE

TEORIA DAS FICÇÕES TRIBUTÁRIAS NECESSÁRIAS, COM ESPECIAL CONSIDERAÇÃO DAS OBRAS DE KELSEN, FULLER E ROSS

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do grau de Doutora.

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira
Área de Concentração: Direito do Estado
Linha de Pesquisa: Perspectivas da Dogmática Crítica

CURITIBA
2024

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SISTEMA DE BIBLIOTECAS – BIBLIOTECA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

Andrade, Thais Savedra de
Teoria das ficções tributárias necessárias, com especial consideração das obras de Kelsen, Fuller e Ross / Thais Savedra de Andrade. – Curitiba, 2024.
1 recurso on-line : PDF.

Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito.
Orientador: José Roberto Vieira.

1. Ficções (Direito). 2. Direito tributário. 3. Histórias jurídicas. 4. Direito – Filosofia. I. Vieira, José Roberto. II. Título. III. Universidade Federal do Paraná.

Bibliotecária: Eglem Maria Veronese Fujimoto – CRB-9/1217

ATA Nº502

ATA DE SESSÃO PÚBLICA DE DEFESA DE DOUTORADO PARA A OBTENÇÃO DO GRAU DE DOUTORA EM DIREITO

No dia trinta e um de agosto de dois mil e vinte e quatro às 08:00 horas, na sala de Defesas - 317 - 3ºandar, Prédio Histórico da UFPR - Praça Santos Andrade, 50, foram instaladas as atividades pertinentes ao rito de defesa de tese da doutoranda **THAIS SAVEDRA DE ANDRADE**, intitulada**: Teoria das Ficções Tributárias Necessárias, com Especial Consideração das Obras de Kelsen, Fuller e Ross.**, sob orientação do Prof. Dr. JOSÉ ROBERTO VIEIRA. A Banca Examinadora, designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação DIREITO da Universidade Federal do Paraná, foi constituída pelos seguintes Membros: JOSÉ ROBERTO VIEIRA (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ), CÉSAR ANTONIO SERBENA (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ), ANDRÉ PARMO FOLLONI (PONTIFICIA UNIVERSIDADE CATOLICA DO PARANÁ- PUCPR), CARLOS RENATO CUNHA (PUC/LONDRINA, PR), MAURICIO DALRI TIMM DO VALLE (UNIVERSIDADE CATÓLICA DE BRASÍLIA). A presidência iniciou os ritos definidos pelo Colegiado do Programa e, após exarados os pareceres dos membros do comitê examinador e da respectiva contra argumentação, ocorreu a leitura do parecer final da banca examinadora, que decidiu pela APROVAÇÃO. Este resultado deverá ser homologado pelo Colegiado do programa, mediante o atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca dentro dos prazos regimentais definidos pelo programa. A outorga de título de doutora está condicionada ao atendimento de todos os requisitos e prazos determinados no regimento do Programa de Pós-Graduação. Nada mais havendo a tratar a presidência deu por encerrada a sessão, da qual eu, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, lavrei a presente ata, que vai assinada por mim e pelos demais membros da Comissão Examinadora.

CURITIBA, 31 de Agosto de 2024.

Assinatura Eletrônica
04/09/2024 11:23:03.0
JOSÉ ROBERTO VIEIRA
Presidente da Banca Examinadora

Assinatura Eletrônica
02/09/2024 16:49:03.0
CÉSAR ANTONIO SERBENA
Avaliador Interno (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)

Assinatura Eletrônica
02/09/2024 15:32:07.0
ANDRÉ PARMO FOLLONI
Avaliador Externo (PONTIFICIA UNIVERSIDADE CATOLICA DO PARANÁ- PUCPR)

Assinatura Eletrônica
02/09/2024 16:09:11.0
CARLOS RENATO CUNHA
Avaliador Externo (PUC/LONDRINA, PR)

Assinatura Eletrônica
03/10/2024 17:31:07.0
MAURICIO DALRI TIMM DO VALLE
Avaliador Externo (UNIVERSIDADE CATÓLICA DE BRASÍLIA)

Documento assinado eletronicamente de acordo com o disposto na legislação federal Decreto 8539 de 08 de outubro de 2015.
Gerado e autenticado pelo SIGA-UFPR, com a seguinte identificação única: 393381
Para autenticar este documento/assinatura, acesse https://siga.ufpr.br/siga/visitante/autenticacaoassinaturas.jsp e insira o codigo 393381

TERMO DE APROVAÇÃO

Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação DIREITO da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da tese de Doutorado de **THAIS SAVEDRA DE ANDRADE** intitulada: **Teoria das Ficções Tributárias Necessárias, com Especial Consideração das Obras de Kelsen, Fuller e Ross.**, sob orientação do Prof. Dr. JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que após terem inquirido a aluna e realizada a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua APROVAÇÃO no rito de defesa.

A outorga do título de doutora está sujeita à homologação pelo colegiado, ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca e ao pleno atendimento das demandas regimentais do Programa de Pós-Graduação.

CURITIBA, 31 de Agosto de 2024.

Assinatura Eletrônica
04/09/2024 11:23:03.0
JOSÉ ROBERTO VIEIRA
Presidente da Banca Examinadora

Assinatura Eletrônica
02/09/2024 16:49:03.0
CÉSAR ANTONIO SERBENA
Avaliador Interno (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)

Assinatura Eletrônica
02/09/2024 15:32:07.0
ANDRÉ PARMO FOLLONI
Avaliador Externo (PONTIFICIA UNIVERSIDADE CATOLICA DO PARANÁ- PUCPR)

Assinatura Eletrônica
02/09/2024 16:09:11.0
CARLOS RENATO CUNHA
Avaliador Externo (PUC/LONDRINA, PR)

Assinatura Eletrônica
03/10/2024 17:31:07.0
MAURICIO DALRI TIMM DO VALLE
Avaliador Externo (UNIVERSIDADE CATÓLICA DE BRASÍLIA)

Documento assinado eletronicamente de acordo com o disposto na legislação federal Decreto 8539 de 08 de outubro de 2015.
Gerado e autenticado pelo SIGA-UFPR, com a seguinte identificação única: 393381
Para autenticar este documento/assinatura, acesse https://siga.ufpr.br/siga/visitante/autenticacaoassinaturas.jsp e insira o codigo 393381

Para minhas filhas, responsáveis diretas pelo que sou hoje. Sem elas eu seria, irremediavelmente, outra pessoa, certamente muito pior[1]. Meu coração pulsa entre o abismo que, uma cavou e a outra iluminou.

Para Domitila, sentido integral da minha vida, ela me faz querer viver como um ser humano melhor. Ela me ensina a ser mais evoluída.

Para a outra (*in memoriam*), pedaço de mim, enterrada no abismo que cavamos em mim. Ela me ensina a aguardar de boca calada ("*se acaso é responder a mistérios, somar-lhes um mistério mais alto*")[2].

Quando eu morrer, filhinha,
Seja eu a criança, a mais pequena.
Pega-me tu ao colo
E leva-me para dentro da tua casa.
Despe o meu ser cansado e humano
E deita-me na tua cama.
E conta-me histórias, caso eu acorde,
Para eu tornar a adormecer.
E dá-me sonhos teus para eu brincar
Até que nasça qualquer dia [...][3]

---

[1] Inspirado em FERNANDO PESSOA - por ÁLVARO DE CAMPOS -, *"Na Noite Terrível, Substância Natural de Todas as Noites"*.

[2] Inspirado em CARLOS DRUMOND DE ANDRADE, *"Convívio" e 'Perguntas";* e FRIEDRICH NIETZSCHE, "*Enseits von Gut und Böse"*.

[3] Adaptado de FERNANDO PESSOA, *"Poema do Menino Jesus"*.

AGRADECIMENTOS

Fim é fim.

Hoje me despeço desta pesquisa, que somente foi possível organizar e realizar pela ajuda e paciência de muitos amigos.

Ao meu mais perfeito amigo, Dr. Daniel Tempski Ferreira da Costa, o melhor magistrado que conheço, trabalhador e honesto, cuja vocação para justiça e ética me inspiram sempre.

Ao professor José Roberto Vieira que me guiou por duas vezes na pesquisa: na graduação e agora, no Doutorado. Não foi, contudo, somente na pesquisa que o mestre me inspirou, foi na docência e na arte de dar as melhores aulas que já pude ter na vida. A professora que habita em mim saúda ao MESTRE. Aos bons ventos que o colocaram numa noite qualquer, em Curitiba, falando de Ciência do Direito e do tributo.

Aos meus colegas de tablado (o palco das verdades), professores que renunciam a parte de suas vidas para educar e democratizar o conhecimento, mesmo que seja num país assim, como o Brasil, em que ser professor é o Poema em Linha Reta, do Fernando Pessoa.

Agradeço ao Maurício Dalri Timm do Valle, sempre disposto a me enviar um PDF e dar um bom conselho. Ao professor Cesar Antônio Serbena, por ter me apresentado o texto em espanhol sobre ficções do Kelsen. Aos professores Taysa Schiocchet e Walter Guandalini Junior pelas preciosas aulas no Doutorado da UFPR, disponibilidade e vocação para a docência. Finalmente à Doutora Ângela Cássia Costaldello, professora singular, egéria, com uma generosidade rara nos dias de hoje.

Muito obrigada, Yvan de Godoy Andrade (*in memoriam*), pelos exemplos e por ter me ensinado o valor do trabalho.

Saudade é um pouco como fome
Só passa quando se come a presença
Mas, às vezes, a saudade é tão profunda que a presença é pouco
Quer-se absorver a outra pessoa toda
Essa vontade de um ser o outro para uma unificação inteira
É um dos sentimentos mais urgentes que se tem na vida.[4]

[4] CLARICE LISPECTOR, *"Sentimento Urgente"*.

Quantas coisas, que temos por certas ou justas, não são mais que os vestígios dos nossos sonhos, o sonambulismo da nossa incompreensão! Sabe acaso alguém o que é certo ou justo ?
Quantas coisas, que temos por belas, não são mais que o uso da época, a ficção do lugar e da hora ?

Fernando Pessoa

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo principal analisar as ficções jurídicas no Direito Tributário, por meio das concepções de FULLER, ROSS e KELSEN, destacando a necessidade de uma reavaliação crítica das práticas jurídicas atuais e quais são as ficções necessárias para a integração do Direito Tributário. Por meio de uma pesquisa ampla e qualitativa, observou-se que as ficções jurídicas criam realidades artificiais para situações sem consequências específicas, utilizando-se de proposições fictícias com consequências desejadas, identificando-se como normas de remessa. KELSEN distingue entre ficções científicas e práticas jurídicas, considerando as primeiras como métodos de conhecimento, e as segundas, como normas positivas dentro da ordem jurídica. FULLER enfatiza as ficções pós-construção do Direito, definindo-as como declarações falsas usadas por legisladores e juristas. Ele critica o uso indiscriminado das ficções, observando que, muitas vezes, elas resultam de interpretações jurídicas adaptativas sem a modificação da lei original. ROSS considera as ficções como atos fabuladores úteis, especialmente em analogias, e destaca que elas são necessárias para evitar que os tribunais precisem criar leis. Este doutrinador destaca a importância da comunicação semântica na aplicação das ficções, assegurando que elas tenham um significado dentro da lógica do discurso jurídico. A partir do diálogo estabelecido entre os três autores, propõe-se uma classificação das ficções jurídicas em dois blocos principais: ficções de estrutura e de sistema. Estas se subdividem em ficções de produção de leis e direitos e ficções de aplicação de leis e direitos, que, por sua vez, fracionam-se em analógicas, hermenêuticas e criativas. As ficções de estrutura do Direito Tributário, caracterizadas pela função criadora da ordem tributária, têm caráter de validação do sistema. Segurança Jurídica e Justiça Tributária são a integridade preponderante da estrutura tributária, ambas com inferência nos campos "jusestatal" formal e material, cuja observância é condição de validade da ordem tributária. As ficções de sistema, criadas pelas leis e aplicadores do Direito, são usadas para cumprimento e interpretação das leis, subordinando-se às ficções estruturantes. No Direito Tributário, ficções que não atendem aos requisitos de validade formal e material podem gerar riscos aos contribuintes e à Democracia. A interpretação tributária deve identificar o fato com a hipótese legal e só pode ser aplicada após a conformidade constitucional. Verifica-se uma crescente aproximação do sistema romanista brasileiro com o da *"common law",* principalmente pelo uso de ficções na atividade interpretativa do Supremo Tribunal Federal, sobre a constitucionalidade de leis tributárias. A linha entre rigidez constitucional e boas mutações constitucionais é tênue, e a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, em matéria tributária, reforça a adoção de ficções hermenêuticas. A democracia exige *"accountability"* vertical (eleitoral) e horizontal (institucional). O controle tributário constitucional inclui Segurança Jurídica e Justiça Tributária. Em democracias modernas, a proteção constitucional à competência tributária é essencial e deve pautar-se na concepção de protovontade e autotributação. Uma teoria científica do Direito Tributário deve usar ficções jurídicas conscientemente, respeitando a estrutura estabelecida para evitar inseguranças e injustiças.

Palavras-chave: Ficções Jurídicas; Ciência do Direito Tributário; Ficções de Estrutura; Ficções de Sistema; Gestão de Ficções de Sistema.

ABSTRACT

The present study aims to analyze the legal fictions in Tax Law as a result of FULLER's, ROSS's and KELSEN's conceptions, emphasizing the need of a critical revaluation of current legal practices and which fictions are demanded for a Tax Law unification. Through extensive qualitative research, it became evident that legal fictions create a set of circumstances for situations that are absent of a proper and specific consequence, drawing upon fictitious propositions with desired outcome, which are identified as referral norms. KELSEN distinguishes between scientific fictions and legal practices, contemplating scientific fictions as knowledge methods, by contrast the author specifies legal practices as a norm of positive law. FULLER stress about fictions made subsequent to norms constitution, establishing them as false statements made by judges and writers. FULLER's critics the indiscriminate use of those fictions, pointing that frequently they result in hermeneutics adjustments outside of an amendment on the legal order. ROSS contemplate fictions as fabulate useful acts specially on analogies, underscoring that they are necessary to prevent courts from creating laws. ROSS enhances the value of semantic communication on fictions applications, assuring that those fictions carry a logical meaning in legal discourse. Through the dialog established among the authors, the study proposes the formation of a label for the legal fictions which are organized in two main groups: structural fictions and systemic fictions. Whom segment themselves into fictions of law and rights production and fictions of law and rights application, which are further divided into analogical, hermeneutical and creative. The structural fictions of Tax Law, typified as the creationist role on Tax Law order, has the aspect of endorsement at the system. Certainty in law and fiscal justice are an uprightness determinant on tax structure, either infer at the formal and material jus-state fields, whose conformity is a condition for the validity of the tax order. Systemic fictions, created by the laws and their practitioners, are used for enforcement and interpretation of laws, which are subordinate to structural fictions. Regarding Tax Law, it became evident that fictions that do not meet formal and material validity requirements can deliver risks to taxpayers and Democracy. Tax interpretation act a part in the facts recognition with the legal hypothesis which could only be applied after constitutional compliance.It was observed a rising proximity of the Brazilian Romanist system with the common law, especially due to the use of fictions in the interpretative activity of the Supreme FedFeral Court regarding tax law constitutionality. The study implied there is a thin line between constitutional rigidity and good constitutional mutations, and the modulation of unconstitutionality in tax agreements reinforces the enactment of hermeneutics fictions. Democracy requires vertical (electoral) and horizontal (institutional) accountability. Constitutional tax control entail normative security and fiscal justice. In modern democracies, it is essential for the power of taxing to have a constitutional safeguard which should be guided by the conception of *proto* willingness and self-taxation. A scientific theory of Tax Law shall consciously use legal fictions, according to the established structure in order to prevent insecurities and injustices.

Keywords: Legal Fictions; Science of Tax Law; Structural Fictions; Systemic Fictions; Management of Systemic Fictions.

RÉSUMÉ

L'objectif principal de cette étude est d'analyser les fictions juridiques en droit fiscal à travers les conceptions de FULLER, ROSS et KELSEN, en soulignant la nécessité d'une réévaluation critique des pratiques juridiques actuelles et en identifiant les fictions nécessaires à l'intégration du droit fiscal. Grâce à une recherche qualitative approfondie, il a été observé que les fictions juridiques créent des réalités artificielles pour des situations sans conséquences spécifiques, en utilisant des propositions fictives avec des résultats souhaités, identifiées comme des normes de renvoi. KELSEN distingue entre les fictions scientifiques et les pratiques juridiques, considérant les premières comme des méthodes de connaissance et les secondes comme des normes positives dans l'ordre juridique. FULLER met l'accent sur les fictions post-construction du droit, les définissant comme des déclarations fausses utilisées par les législateurs et les juristes. Il critique l'utilisation indiscriminée des fictions, notant que souvent, elles résultent d'interprétations juridiques adaptatives sans modification de la loi originale. ROSS considère les fictions comme des actes fabulatoires utiles, notamment dans les analogies, et souligne qu'elles sont nécessaires pour éviter que les tribunaux ne créent des lois. Ce doctrinaire met en avant l'importance de la communication sémantique dans l'application des fictions, en s'assurant qu'elles ont une signification dans la logique du discours juridique. À partir du dialogue établi entre les trois auteurs, une classification des fictions juridiques en deux blocs principaux est proposée: les fictions de structure et les fictions de système. Celles-ci se subdivisent en fictions de production de lois et de droits et en fictions d'application de lois et de droits, qui se fragmentent à leur tour en fictions analogiques, herméneutiques et créatives. Les fictions de structure du droit fiscal, caractérisées par la fonction créationniste de l'ordre fiscal, ont un caractère de validation du système. La sécurité juridique et la justice fiscale sont l'intégrité prépondérante de la structure fiscale, toutes deux avec une influence dans les domaines jusétatique formel et matériel, dont l'observance est une condition de validité de l'ordre fiscal. Les fictions de système, créées par les lois et les praticiens du droit, sont utilisées pour la conformité et l'interprétation des lois, subordonnées aux fictions structurantes. En droit fiscal, les fictions qui ne répondent pas aux exigences de validité formelle et matérielle peuvent poser des risques pour les contribuables et la démocratie. L'interprétation fiscale doit identifier le fait avec l'hypothèse légale et ne peut être appliquée qu'après conformité constitutionnelle. On constate un rapprochement croissant du système romaniste brésilien avec la common law, principalement en raison de l'utilisation de fictions dans l'activité interprétative de la Cour suprême fédérale concernant la constitutionnalité des lois fiscales. La ligne entre la rigidité constitutionnelle et les bonnes mutations constitutionnelles est ténue, et la modulation de l'inconstitutionnalité en matière fiscale renforce l'adoption de fictions herméneutiques. La démocratie exige une redevabilité verticale (électorale) et horizontale (institutionnelle). Le contrôle fiscal constitutionnel inclut la sécurité juridique et la justice fiscale. Dans les démocraties modernes, la protection constitutionnelle du pouvoir de taxation est essentielle et doit se fonder sur la conception de la protovonté et de l'autotaxation. Une théorie scientifique du droit fiscal doit utiliser les fictions juridiques consciemment, en respectant la structure établie pour éviter les insécurités et les injustices.

Mot-Clé: Fictions Juridiques; Science du Droit Fiscal; Fictions de Structure; Fictions de Système; Gestion des Fictions de Système.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – Elementos de uma Estrutura 87
FIGURA 2 – Teoria dos Sistemas 109
FIGURA 3 – Modal Ôntica e Deôntica Jurídica 112
FIGURA 4 – Classificação das Ficções Jurídicas 141
FIGURA 5 – Capacidade Contributiva a partir de JOSÉ ROBERTO VIEIRA 207

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Critérios de Desigualdade 193
QUADRO 2 – Esquema Trinário de CASSALTA NABAIS 194

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Presunção Absoluta 122
TABELA 2 – Presunção Absoluta X Ficção de Sistema 133
TABELA 3 – Realidade Efetiva Natural – Verdadeiro X Falso 146
TABELA 4 – Realidade Efetiva do Direito – Validade X Invalidade 146
TABELA 5 – Realidade Efetiva do Direito – Dicotomia e Equidade 146

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 17

2 UMA TEORIA GERAL DAS FICÇÕES JURÍDICAS A PARTIR DAS CONCEPÇÕES DE KELSEN, FULLER E ROSS 23

2.1 JUSTIFICATIVA 23

2.2 A PROPOSTA DE KELSEN 26

2.2.1 Notas Iniciais 26

2.2.2 Breves Considerações sobre a *"Teoria do Como Se" ("Philosophie des Als Ob")* ... 27

2.2.3 Sobre a Teoria das Ficções Jurídicas: com Especial Consideração da "Filosofia do Como Se" de VAIHINGER 29

2.3 A CONCEPÇÃO DE LON LUVOIS FULLER 38

2.3.1 Noção Geral de Ficção 38

2.3.2 Desenvolvendo o Instituto 39

2.4 O CONCEITO DE ALF ROSS 48

2.4.1 Considerações Iniciais 48

2.4.2 Ficção como Conceito Linguístico e com Função Fabuladora *("Fabulatory Function")* 50

2.5 O PORQUÊ DAS FICÇÕES JURÍDICAS COM ALGUMAS CONSIDERAÇÕES ÀS FICÇÕES TRIBUTÁRIAS 55

2.5.1 Introdução 56

2.5.2 A Ficção Jurídica sempre será ambígua 58

2.5.3 A Justificativa das Ficções pela sua Vicariedade 59

2.5.4 Justificativa Histórica para as Ficções Jurídicas 60

2.5.5 Motivação das Ficções Tributárias 62

2.6 UMA SÍNTESE DAS TESES E DIÁLOGOS POSSÍVEIS 64

2.7 CLASSIFICAÇÃO DAS FICÇÕES JURÍDICAS SEGUNDO KELSEN, FULLER E ROSS 75

2.7.1 KELSEN 75

2.7.2 FULLER 75

2.7.3 ALF ROOS 77

2.8 NOSSA SÍNTESE CONCLUSIVA 78

3 CLASSIFICAÇÃO DAS FICÇÕES JURÍDICAS EM FACE DE OUTROS INSTITUTOS 81

3.1 JUSTIFICATIVA 81

3.2 REALIDADE DA EXISTÊNCIA DA FICÇÃO JURÍDICA – OBSERVAÇÃO DE DOIS MUNDOS 81

3.3 FICÇÕES DE ESTRUTURA 86

3.3.1 Introdução 86

3.3.2 Criacionismo Utópico das Ficções de Estrutura 89

3.3.2.1 Introdução 89

3.3.3 Ficções Heurísticas 90

3.3.3.1 Introdução 90

3.3.4 Ficções e Hipóteses 91

3.3.4.1 Introdução 91

3.3.4.2 A validade fundamental em KELSEN é uma hipótese ou uma ficção? 94

3.3.5 Caráter Difusionista das Ficções de Estrutura 98

3.3.6 Ficções de Estrutura e Mitos 101

3.3.7 Síntese Acerca da Legitimidade e Validade das Ficções de Estrutura da Constituição 105

3.4 FICÇÕES DE SISTEMA 107

3.4.1 Introdução 107

3.4.2 Sistemas Normativos ou Prescritivos 107

3.4.3 Definição das Ficções de Sistema 110

3.5 FICÇÕES E PRESUNÇÕES 112

3.5.1 Introdução 112

3.5.2 Presunções Absolutas 121

3.5.3 Presunções Relativas 123

3.5.3.1 O Signo Presuntivo de Riqueza 126

3.5.4 Presunções Absolutas, Ficções e Normas de Referência/Remissão 129

3.5.4.1 Alguma Presunção se Livra do Raciocínio Ficcional ? 132

3.5.5 Ficção e Pragmatismo 135

3.6 UMA TAXONOMIA DAS FICÇÕES TRIBUTÁRIAS NECESSÁRIAS E SISTÊMICAS DIANTE DO ARGUMENTO DA CONTRAFACTUALIDADE ... 138
3.6.1 Motivos para classificar as Ficções Tributárias ... 138
3.6.2 Síntese Gráfica das Ficções Jurídicas com Especial Referência aos Desdobramentos Tributários ... 141
3.6.2.1 Classificação das Ficções Jurídicas ... 141
3.6.3 Ficções de Estrutura e Princípios do Direito Tributário ... 142
3.6.3.1 Introdução ... 142
3.6.4 Ficções de Sistema ... 143
3.6.5 Síntese Taxonômica das Ficções Jurídicas e de Outros Institutos pelos Critérios de Verdade/Falsidade; de Validade/Invalidade e de Peso/Importância ... 144
3.6.5.1 Síntese Classificatória ... 144
3.6.6 Arremates sobre as Ficções Tributárias de Estrutura ... 147

4 TEORIA DAS FICÇÕES TRIBUTÁRIAS NECESSÁRIAS ... 148
4.1 JUSTIFICATIVA ... 148
4.1.1 Introdução ... 148
4.1.2 Âmbito Comunicacional das Ficções de Estrutura ... 150
4.1.3 Ficções de Estrutura e Integridade Constitucional ... 154
4.1.4 Ficções de Estrutura e "Jusestatalidade" ... 160
4.2 FICÇÕES DE ESTRUTURA TRIBUTÁRIA – SEGURANÇA JURÍDICA ... 164
4.2.1 Segurança Jurídica ... 164
4.2.2 Importância de Retomar a Legalidade ... 168
4.2.3 Considerações sobre a Legalidade dentro da Teoria das Ficções Necessárias. ... 170
4.2.4 Antecedentes Históricos da Ficção da Legalidade Tributária ... 172
4.2.5 Justiça, Validade e Eficácia em diálogo com a Legalidade Tributária ... 176
4.2.6 Legalidade Tributária Material como Ficção de Eficácia Plena ... 178
4.3 FICÇÕES DE ESTRUTURA – EQUIDADE E JUSTIÇA TRIBUTÁRIA ... 184
4.3.1 Advertências Necessárias ... 184
4.3.1.1 Introdução ... 184
4.3.1.2 Ficção da Igualdade como Coação, aplicada à Igualdade Tributária como Norma de Eficácia Plena ... 187
4.3.1.3 "Jusestatalidade" Formal e Eficácia Plena da Ficção da Igualdade Tributária ... 189

4.3.1.4 Uma Tentativa de Formalização da Ficção Tributária da Igualdade e Critérios de Desequiparação 192
4.3.2 Possíveis Dimensões da Igualdade Tributária e da Capacidade Contributiva..... 195
4.3.3 Origem e Função da Ficção da Igualdade Tributária como Equidade no Conceito de ARISTÓTELES..... 199
4.4 ARREMATES 208

5 NO QUE CONSISTE UMA TEORIA DAS FICÇÕES TRIBUTÁRIAS NECESSÁRIAS ? 210
5.1 INTRODUÇÃO..... 210
5.2 FICÇÕES TRIBUTÁRIAS DE SISTEMA..... 211
5.2.1 Justificativa..... 211
5.2.2 Notas iniciais sobre um possível Teste de Validade e Compatibilidade das Ficções Tributárias de Sistema 212
5.3 FICÇÃO DE PRODUÇÃO DE LEIS NO DIREITO TRIBUTÁRIO 214
5.3.1 Introdução..... 214
5.3.2 Finalidade das Leis Tributárias que Contemplam Alguma Ficção de Sistema 220
5.3.3 Formalização das Ficções de Produção de Lei Tributária na Estrutura da Norma de Incidência 222
5.3.3.1 Introdução..... 222
5.3.3.2 Critério Material e análise do Artigo 110, do Código Tributário Nacional..... 223
5.3.3.3 Critério Material e Obrigação de Dar e Fazer 226
5.3.3.4 Critério Material e Imposto de Renda 231
5.3.3.5 Critério Espacial e Ficções com Função Integrativa da Constituição 238
5.3.3.6 Critério Temporal e Ficções com Função Integrativa da Constituição 239
5.3.3.7 Critério Pessoal como Elemento Constitucional – Sujeito Ativo e Sujeito Passivo 241
5.3.3.7.1 Notas sobre o Critério Pessoal..... 241
5.3.3.7.2 Sujeito Passivo e Ficções de Sistema Incompatíveis com a Constituição de 1988.. 242
5.3.3.8 Critério Quantitativo – Base de Cálculo e Alíquota 244
5.3.3.8.1 Considerações..... 244
5.3.3.8.2 Pautas Fiscais 245
5.3.4 Ficções Tributárias de Sistema Autorizadas pela Constituição 247
5.3.4.1 Introdução..... 247

5.3.4.2 Medidas Provisórias em Matéria Tributária como Ficção de Mitigação Constitucional 248
5.3.5 Protovontade na Compulsoriedade dos Tributos 251
5.3.5.1 Vontade do Contribuinte 251
5.4 FICÇÕES TRIBUTÁRIAS DE APLICAÇÃO DE LEIS E DIREITOS 254
5.4.1 Introdução 254
5.4.2 Aproximação dos Sistemas Romano e Consuetudinário 256
5.4.3 Analogia no Direito Tributário – Ficção com Função Integrativa 261
5.4.4 Ficções Tributárias Hermenêuticas e Subgrupo das Ficções Criativas 265
5.4.5 Obrigações Tributárias Inconstitucionais consideradas Constitucionais pelo STF .. 272
5.5 *ACCOUNTABILITY* TRIBUTÁRIA E DEMOCRACIA 278
5.5.1 O que é *Accountability* ? Dificuldade de Transposição Linguística e Acúmulo de Conceitos 278
5.5.2 *"Checks and Balances"* é uma Modalidade de *"Accountability"* ? 282
5.5.3 Mecanismos Constitucionais de Controle Tributário – Compartilhando Conceitos 284

6 CONCLUSÕES 289

REFERÊNCIAS 322

1 INTRODUÇÃO

O Direito utiliza-se de palavras para descrever a realidade e também cria sua própria realidade: a jurídica[1]. Todo processo criativo é uma ficção. "*O que o jurista faz (e aqui usamos o termo jurista no mais simples sentido) é o mesmo que, com as pedras e o barro, faz o arquiteto: a construção*"[2].

O Direito, constituindo-se como uma realidade apartada da empírica, é processo de construção do gênio humano a serviço de uma vida melhor. Não por outro motivo os romanos tratavam a obra jurídica como uma forma de fazer Arte[3]. Portanto, a Arte e o Direito são mecanismos para ordenar o mundo. O Direito é uma forma especialíssima de remissão à vida e instrumento *"[...] necessário para que o povo possa alcançar a sua firmeza"*[4].

A realidade jurídica, em face do intricado tecido social, opõe-se como uma metáfora com regras próprias, modo característico de funcionamento, premissas e condições de operacionalidade, servindo como um mecanismo de otimização da vida e da paz social.

As ficções jurídicas representam artifícios, empregados tanto no processo de constituição da realidade jurídica quanto na operacionalização da ordem estabelecida. Trata-se de tema que instiga reflexões dos operadores do Direito de forma imemorável, pois o uso desses recursos se confunde com a própria existência dos sistemas normativos. No campo do Direito Tributário, no qual a Segurança Jurídica e a Justiça necessitam de constante calibração, é possível observar numerosas ficções, tanto na Constituição Federal de 1988, quanto no Código Tributário Nacional, além de em outras legislações esparsas, na aplicação e na interpretação do Direito Tributário.

A compreensão desses constructos é um meio de reconhecimento, apto a conferir quais as ficções são necessárias para a manutenção da ordem jurídica e quais representam uma corrupção do sistema jurídico tributário. A interpretação das ficções, sobretudo num ambiente

---

[1] KELSEN, H. **Teoria Geral do Direito e do Estado**, p. 156.

[2] PONTES DE MIRANDA, **Tratado de Direito Privado. Parte Geral:** Introdução. Pessoas Físicas e Jurídicas, v. I, p. 122-123.

[3] ULPIANO, Digesto, *in* PAUL KRUEGER *et al.,* **Corpus Juris Civilis,** v. 01, p. irreg., disponivel em https://archive.org/details/corpusjuriscivil00krueuoft/page/n5/mode/2up, acesso em 04 jun. 2024: *"No primeiro livro de Ulpiano, devemos primeiro saber de onde vem o nome da lei. Mas é chamada de justiça: pois, como Celsus define elegantemente, o direito é a arte do bem e da equidade".* No original, em latim: *"Ulpiano libro primo institutionum luri operam daturuni prius nosse oportet, ande nomen iuris descendat. est autem a iustitia appellatum: nam, at eleganter Celsus definit,* ***ius est ars boni et aequi****"* (grifo nosso).

[4] FRANCESCO CARNELUTTI, **Arte do Direito**, p. irreg.

de transparência e de *"accountability"* nas relações entre contribuintes e Estado, evidencia a importância do estudo do instituto ficcional no Direito Tributário.

A bibliografia sobre ficções jurídicas, em sentido amplo, é bastante extensa e praticamente inesgotável. Muitos juristas veem as ficções jurídicas como uma anomalia, enquanto outros as consideram um recurso indispensável para o Direito. A discussão, no âmbito tributário, contudo, tem sido mais comedida. Em geral, é tratada como um capítulo do estudo das presunções jurídicas, ou como um recurso tributário tido como perigoso, pela capacidade de criar obrigação tributária sem lei. A doutrina do Direito Tributário, em geral, não enxerga com bons olhos a ferramenta ficcional para a criação e a aplicação do Direito.

Sob outra perspectiva, não se pode perder de vista a utilidade secular do emprego das ficções como construções imaginativas, capazes de preencher lacunas, resolver antinomias, desenvolver o Direito e, muitas vezes, simplificar o complexo normativo.

A partir de uma reflexão desse paradoxo, verificamos uma lacuna na pesquisa do Direito Tributário, que nos levou à seguinte inquirição: **existem ficções tributárias necessárias, ou todas são igualmente temerárias em razão da possibilidade de criação de tributo sem lei ?**

Apesar da vasta doutrina sobre o tema, persiste uma lacuna no estudo das ficções jurídicas, especialmente em matéria tributária, consistente em focalizar o tema por meio de justificativas e juízos de valores distintos, ou seja, lançar mão de alguma teoria jurídica significativa, que analisasse o instituto diante da sua utilidade, emprego e eficácia. Por conta das ficções nem sempre virem constituídas de forma explicita, um modelo de reconhecimento objetivo e técnico do instituto também nos pareceu um ponto importante de reflexão.

Inicialmente, investigou-se a versão em espanhol do texto sobre ficções jurídicas de HANS KELSEN, seguida pela análise da versão original de *"Sobre a Teoria das Ficções Jurídicas: com especial consideração da filosofia do 'como se' de VAIHINGER"* – *"Zur Theorie Der Juristischen Fiktionen. Mit Besonderer Berücksichtigung von Vaihingers Philosophie Des Als Ob"* redigido em 1919[5]. Após uma análise detalhada, percebeu-se a necessidade de complementar a leitura das ficções por outros ângulos, além do formalista e do normativista puro. Verificou-se, a princípio, que o uso mais contundente das ficções está associado à construção do Direito Consuetudinário, estando nos sistemas da *"common law"* o

---

[5] *Zur Theorie Der Juristischen Fiktionen. Mit Besonderer Berücksichtigung von Vaihingers Philosophie Des Als Ob,* ***Annalen Der Philosophie,*** p. 630-658.

ambiente mais fértil para a aplicação desses recursos. É desses países a produção mais atual e incisiva sobre as ficções jurídicas, de sorte que, da leitura dessas doutrinas, verificamos a constante referência ao clássico *"Ficções Legais*" – "*Legal Fictions"* - , de LON LUVOIS FULLER, obra de 1970, que, pela densidade e precisão de seu escrito, tornou-se imprescindível para desenvolver esta investigação acadêmica[6].

Também, pelo estudo dos escritos atuais sobre ficções oriundas dos Estados Unidos da América, da Inglaterra e do Canadá, percebemos a constante referência às ficções jurídicas como atos fabuladores, ou seja, como recursos linguísticos especialíssimos, tese construída por ALF NIELS CHRISTIAN ROSS, pertencente ao realismo dinamarquês, cujo texto, *"Ficções Legais"* – "*Legal Fictions"* - publicado em 1969, também passou a ser objeto desta pesquisa, pela forma singular pela qual analisa as ficções jurídicas como atos de linguagem, notadamente pelo seu papel na estruturação do Direito. O texto de ROSS foi de difícil acesso. Não se encontrou nenhuma tradução para a língua portuguesa, tampouco em versão *"online"* do texto. Adquiriram-se duas versões, uma em espanhol, advinda de uma livraria na Espanha, e o original em inglês, que constitui parte de uma publicação da Universidade de *New York, "Direito, Razão e Justiça" – "Law, Reason and Justice"* - organizada pelo professor GRAHAM HUGHES, comprada de um livreiro daquela cidade[7].

A perscrutação do texto de ROSS teve o condão de completar uma tríade de observações científica das ficções jurídicas, no âmbito tributário, ou seja, além dos campos normativo e estritamente positivista de validade de KELSEN, e da validade, pelas circunstâncias morais intrínsecas do sistema jurídico de FULLER; ROSS possibilitou um enfoque das ficções pela Teoria da Linguagem, como atos fabuladores, capazes de criar realidades distintas e desenvolver o Direito.

KELSEN, em virtude de sua objetividade científica, oferece uma brilhante e organizada distinção entre os planos do "ser" e do "dever ser", diferençando a realidade empírica da jurídica e a possibilidade de existência de ficções no bojo do sistema tributário, desde que em consonância com a formalidade imposta pela ordem jurídica, destacando a importância da validade para a integração do sistema e a superveniência de ficções, que denominamos necessárias. FULLER, com sua prodigiosa classificação das ficções, oferece uma

---

[6] ***Legal Fictions***.

[7] *Legal Fictions, in* HUGHES, G, ***Law, Reason and Justice,*** p. 217-234; *Ficciones Jurídicas, in* KELSEN, H.; FULLER, L. L.; ROSS, A, ***Ficciones Jurídicas,*** p. 105-124.

base teórica contundente para justificar a existência de ficções, seja por sua utilidade ou para o desenvolvimento do direito, conclamando o cientista à investigação do campo comunicacional das criações ficcionais. ROSS, finalmente, contribui para a pesquisa desenvolvida com sua proposta comunicacional e análise do discurso no entorno do constructo ficcional. O sentido fabulador que assume o processo de criação das ficções alerta-nos para o problema da comunicação implícita, veiculada pelas leis e interpretações que fazem uso das ficções jurídicas. Repisamos a importância dos autores com a validade das ficções em face do Direito Positivo.

O presente escrito tem como objetivo investigar a natureza e a aplicação das ficções jurídicas no Direito Tributário brasileiro, conforme as teorias de KELSEN, FULLER e ROSS, a partir de uma divisão básica entre **ficções de estrutura** e de **sistema**, examinando suas interações constitucionais, ora como elementos construtores do sistema tributário constitucional, ora em submissão hierárquica à Constituição Federal de 1988.

Outro objetivo é averiguar a forma de utilização desse instituto, especialmente com o intuito de se observar quando as ficções são usadas para integrar o Direito Tributário, ou quando são utilizadas de forma arriscada, criando obrigações tributárias inexistentes. Intenta-se, também, examinar as formas de controle, tanto mediante a observação da estrutura tributária, quanto as formas de mitigar o uso indevido das ficções, seja na atividade legislativa, na interpretativa e na de aplicação do Direito Tributário.

A metodologia utilizada nesta pesquisa é essencialmente qualitativa e interpretativa, centrada na análise documental e na revisão bibliográfica aprofundada e quase exaustiva. Serão examinadas obras clássicas e contemporâneas de Teoria do Direito, doutrina tributária, e da jurisprudência, além dos textos normativos pertinentes. As principais obras que sustentam este estudo incluem as já mencionadas "*Sobre a Teoria das Ficções Jurídicas: com especial consideração da filosofia do 'como se' de VAIHINGER" - "Theorie der juristischen Fiktionen Mit besonderer Berücksichtigung von Vaihingers Philosophie des Als Ob"* - de KELSEN; *"Ficções Legais" - "Legal Fictions"* - de FULLER, e *"Ficções Legais" - "Legal Fictions"* - de ROSS. Além dessas obras, a pesquisa também se baseará nos clássicos *"A Filosofia do Como Se" - "Die Philosophie des Als Ob",* de VAIHINGER; *"Presunções e Ficções no Direito" - "Les Présomptions et les Fictions en Droit"* - de PERELMAN e FORIERS; além de doutrina nacional sobre o tema das ficções tributárias, Teoria do Direito e Direito Tributário[8]

---

[8] ***Die Philosophie des Als Ob:*** *System der theoretischen, praktischen und Religiõsen Fiktionen der Menschheit auf Grund eines idealistischen Positivismus;* ***Les Présomptions et les Fictions en Droit.***

Cumpre destacar, desde logo, que, ao longo deste estudo, referir-nos-emos repetidamente às ficções como construções de falsidades conscientes ou semiconscientes, quer sejam aquelas que testam a realidade empírica objetiva, quer sejam as que emergem no cerne do sistema jurídico. Não obstante, seremos diligentes em estabelecer uma distinção clara entre elas. As ficções, entendidas como uma distorção da realidade, na acepção adotada neste escrito, não se confinam a uma reflexão estritamente jurídica, a qual demandaria uma análise circunscrita aos dados do ordenamento jurídico, sem cotejá-los com os elementos do mundo extrajurídico. A classificação dos enunciados ficcionais, sejam oriundos do legislativo ou do judiciário, como falsidades, revela-se uma impropriedade ao tentar aplicar a Lógica Clássica (verdadeiro ou falso) a assertivas do Direito Positivo, ao qual tal lógica não se aplica, sendo adequada a Lógica Deôntica (válido ou inválido). Assim, conceber as ficções como falseamentos da realidade jurídica, tal como fazem FULLER e ROSS, justifica-se apenas como um expediente didático, nada mais.

A pesquisa será dividida em seis capítulos, incluídas a Introdução e a Conclusão. Desenvolvem-se o núcleo central da tese nos capítulos dois a cinco, cada um tratando de um aspecto específico das ficções jurídicas no Direito Tributário.

No capítulo 2, buscar-se-á uma Teoria Geral das Ficções Jurídicas a partir das concepções de KELSEN, de FULLER e de ROSS, nos quais são discutidos os fundamentos teóricos básicos de suas compreensões acerca do Direito e das Ficções, além da análise acerca da maneira pela qual dividem e classificam o instituto.

No capítulo 3, avançar-se-á para a classificação das Ficções Jurídicas em face de outros institutos, como reconhecê-las, para, ao final, demonstrar uma classificação das ficções em face das possibilidades pelas quais elas podem ser utilizada no Direito: ora como elemento criativos da própria realidade jurídica, oriundos dos valores morais e da compreensão ética do mundo, ora como elementos internos ao Direito, empregados para o desenvolvimento jurídico, a aplicação de normas e regras, a interpretação e, no âmbito tributário, como meio de otimizar a instituição, a arrecadação e a fiscalização dos tributos.

Já no capítulo 4, serão tratadas as Ficções de Estrutura do Direito Tributário, nas perspectivas: 1. da Segurança Jurídica, da Tipicidade Tributária e da Jusestatalidade Formal; 2. e da Justiça Tributária e da Jusestatalidade Material, explorando-se como a justiça e a equidade tributárias são garantidas através de mecanismos ficcionais.

Finalmente, no capítulo 5, para uma completa investigação e resposta almejadas por esta tese, investigar-se-ão as Ficções do Sistema Tributário, sob os aspectos de como esses instrumentos são utilizados na prática, tanto nas leis como na interpretação dos tribunais. O capítulo também fará uma breve análise de Direito Comparado, para demonstrar a aproximação hodierna da *"common law"* e do sistema romanista brasileiro. Para encerrar, será feita consideração sobre a forma de controle do uso desse instituto, mormente na atividade judicial de aplicação do Direito, propondo-se uma *"Accountability Tributária"* como forma de otimização da Democracia, sob a perquirição da relação entre as ficções jurídicas e a *"accountability"* no sistema democrático brasileiro.

A integridade da pesquisa, bem como seus desdobramentos investigativos, voltados para o desenvolvimento desta tese, foram obtidos mediante a coleta de dados, análise documental, revisão de decisões judiciais relevantes, organização racional de textos legislativos e obras doutrinárias sobre as ficções jurídicas no Direito e no Direito Tributário. Tentou-se conduzir a investigação de forma crítica e científica, comparando as teorias dos três autores com a prática jurídica no Brasil, na tentativa de buscar identificar paradigmas, modelos e divergências na aplicação das ficções jurídicas no ordenamento nacional.

2 UMA TEORIA GERAL DAS FICÇÕES JURÍDICAS A PARTIR DAS CONCEPÇÕES DE KELSEN, FULLER E ROSS

2.1 JUSTIFICATIVA

A utilização do recuso das Ficções Jurídicas é tão antiga quando o Direito. Ao conceituar o Direito, KELSEN afirma ser uma "*[...] ordem da conduta humana. Uma ordem é um sistema de regras [...]*" e não uma regra. Assim, o sistema de regras, doravante chamado de **Direito**, é um sistema útil para organizar a vida humana nas relações que trava com a natureza ou com outros indivíduos, dentro de certos critérios culturais e valorativos. Por esse motivo, KELSEN, num primeiro momento, separa Direito de justiça, pela relatividade cultural que este termo pode expressar, debruçando-se sobre como explicar o Direito de forma científica e pura[9].

Não estão erradas, contudo, as posições tendentes a conceber o Direito como um interlocutor entre a justiça e a harmonia social. ROSS explica que em todas as sociedades culturais existem regras mais ou menos uniformes e que são inoculadas nos membros da comunidade desde muito cedo, capazes de disciplinar condutas em determinadas situações. Essas regras tornam-se automáticas, passando a gozar de validade e são *"[...] sensivelmente vividas como regras morais quando entram em conflito com os desejos do indivíduo*"[10].

Dentro do conceito de *"sistema de conduta humana",* a utilização das ficções tem sido usada imemoravelmente, muitas vezes para justificar uma ideia justiça e, especialmente, para criar determinadas realidades jurídicas que atendam a um ideal de justiça. Precocemente no sistema de direito romano, as ficções foram implantadas devido ao crescimento da complexidade das relações jurídicas nos casos para os quais não havia lei. "*Estes casos eram então incluídos em casos análogos e subsumidos, com violência, a certas leis*"[11]. Não por outro motivo o tema das ficções tem sido, ao longo da história do Direito, insistentemente debatido pelas mentes mais brilhantes, como BENTHAM, MAINE, LARENZ, PERELMAN, dentre outros[12]. Entre críticas e considerações sobre a indispensabilidade do instituto ao Direito, todos

---

[9] **Teoria Geral...,** *op. cit.,* p. 05-12.

[10] **Direito e Justiça**, p. 89.

[11] HANS VAIHINGER, **A Filosofia do Como Se**: Sistemas das Ficções Teóricas, Práticas e Religiosas da Humanidade, na Base de um Positivismo Idealista, p. 313-314.

[12] CHAÏM PERELMAN, *Présomptions et Fictions en Droit, Essai de Synthèse*, *in* CHAÏM PERELMAN; PAUL-ALAIN FORIERS, ***Les Présomptions et les Fictions en Droit****,* p. 339-348.

apontam para a permanência do instituto nos sistemas, assinalando uma preferencial alocação na atividade criativa da "*common law"*[13-14-15].

Uma particular questão é o uso de ficções no Direito Tributário, principalmente pela natureza da relação jurídica tributária, capaz de imputar deveres pecuniários aos administrados. A imposição tributária é ato grave, todavia, indispensável para a construção do bem coletivo e social. Embora se possa longamente discorrer sobre a importância do pagamento do tributo para os Estados e, principalmente, para o que se ambiciona, coletivamente, sobre justiça; indispensável se faz que a segurança jurídica acompanhe a imposição tributária[16].

Embora a singular importância da segurança jurídica para o campo do Direito Tributário, o uso das ficções acontece tanto pela edição de normas formais quanto por informais e, também, pela produção dos tribunais. Hoje, com uma intensa atividade criativa e interpretativa do judiciário, mormente pelos tribunais superiores, a ficção, tão comum na "*commom law"*, acaba também aparecendo nos sistemas romanísticos, resultando em mais uma fonte, cada vez mais comum, de produção.

Como bem apontado por KRAL LARENZ da *"[...] quase inabarcável bibliografia sobre a ficção legal [...]*", observou-se uma lacuna no conhecimento pátrio, principalmente no pertinente ao trato das ficções em matéria tributária, consistente em as analisar especificamente pelas ópticas de KELSEN, FULLER e ROSS[17-18-19-20]. Dessarte, entende-se que estudar estes icônicos textos sobre o tema, ainda pouco discutidos no Brasil e não inteiramente estendidos ao

---

[13] JEREMY BENTHAM, ***The Works of Jeremy Bentham****: Scotch Reform, Real Property, Codification Petitions,* v. 5, disponível em https://oll.libertyfund.org/title/bowring-the-works-of-jeremy-bentham-vol-5-scotch-reform-real-property-codification-petitions, acesso em 01 nov. 2023, *passim.*

[14] HENRY SUMNER MAINE. ***Ancient Law****: its Connection With the Early History of Society and its Relation to Modern Ideas*, *passim.*

[15] KARL LARENZ, **Metodologia da Ciência do Direito**, *passim.*

[16] JOSÉ CASALTA NABAIS, **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**: Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo, p. 185. O auotor demonstra que "*o imposto se nos como um dever fundamental, isto e, um instituto jurídico que tem a sua disciplina traçada ao mais alto nível – ao nível constitucional –, onde integra a 'constituição do indivíduo'. O que significa que o imposto não deve ser considerado, como foi tendência durante o século passado, mormente na Alemanha, uma simples relação de poder, em que o estado faz exigências aos seus súbditos e estes se sujeitam em consequência dessa relação. Noutros termos, o imposto não pode ser encarado, nem como um mero poder para o estado, nem simplesmente como um mero sacrificio para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado.*"

[17] **Metodologia...,** *op. cit.*, p. 366.

[18] *Zur Theorie Der Juristischen Fiktionen. Mit Besonderer Berücksichtigung von Vaihingers Philosophie Des Als Ob, in* ***Annalen der Philosophie und Philosophischen Kritik***, p. 630-658

[19] ***Legal Fictions****, passim*;

[20] *Legal Fictions, in* GRAHAM HUGHES, ***Law, Reason and Justice****,* p. 217-234.

Direito Tributário, pode trazer uma boa contribuição ao estudo desse ramo do Direito, em especial a importância de se ressalvar a segurança jurídica e a equidade.

Internacionalmente, os estudos dirigidos às ficções em matéria tributária são destacados nos escritos de JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, JEAN RIVERO, JULES KRINGS, JOÃO LOPES ALVES, dentre outros, bem como tratados de forma pontual por outros autores como DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, que dispensa um tópico de seu livro sobre presunções para tratar do tema[21-22-23-24-25].

No Brasil, as ficções tributárias foram analisadas de forma objetiva por alguns autores, dentre eles destacam-se ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO, CRISTIANO CARVALHO, LEONARDO SPERB DE PAOLA, e alguns outros poucos artigos sobre o tema, que ao longo do deste trabalho, eventualmente, citaremos[26-27-28].

As ficções tributárias, em geral, são tratadas de forma secundária, a exemplo do Caderno de Pesquisas Tributárias n. 9 "Presunções no Direito Tributário", no qual, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS menciona as ficções como uma construção jurídica existente na legislação tributária. O tema foi, ainda, objeto de análise por GERALDO ATALIBA, ao tratar do "fato gerador presumido" e sua validade e por ALFREDO AUGUSTO BECKER, que assume uma ortodoxia acerca das ficções tributárias, tratando-as como verdades jurídicas irrefutáveis assim que positivadas[29-30-31].

Internacionalmente, o estudo dirigido mais recente sobre o tema das ficções jurídicas é de 2015, em livro dos editores MAKSYMILIAN DEL MAR e WILLIAN TWINING, organizado em Londres, parte da série "*Law and Philosophy Library"*, da *Springer*, alguns

---

[21] ***Las Ficciones en el Derecho Tributário***, *passim.*

[22] *Fictions résomptions en droit public français, in* CHAÏM PERELMAN; PAUL-ALAIN FORIERS, ***Les Présomptions...,*** *op. cit., passim.*

[23] *Fictions et Présomptions en Droit Fiscal, in* CHAÏM PERELMAN; PAUL-ALAIN FORIERS, ***Les Présomptions...,*** *op. cit., passim.*

[24] *apud* ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO, **Ficções Tributárias**: Identificação e Controle, p. 286-287.

[25] ***Presunciones y Técnicas Presuntivas en Derecho Tributario***, *passim.*

[26] **Ficções...,** *op. cit., passim.*

[27] **Ficções Jurídicas no Direito Tributário,** *passim***.**

[28] **Presunções e Ficções no Direito Tributário**, *passim.*

[29] **Caderno de Pesquisa Tributária n. 9**: Presunções no Direito Tributário, *passim.*

[30] Fato Futuro e Tributação, art. 150, §7°, Constituição Federal 1988, Redação da Emenda Constitucional nº. 3/93, **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito, PUC-SP,** v. 01, p. 41.

[31] **Teoria Geral do Direito Tributário**, *passim.*

capítulos mencionam ROSS e FULLER, e o primeiro capítulo traz uma versão traduzida do texto de KELSEN para o inglês. Nenhum texto do referido livro é dirigido ao estudo do Direito Tributário[32].

Diante desse hiato acadêmico, pretende-se iniciar o presente estudo analisando a posição de cada um desses três autores, na ordem em que foram estudados, com a finalidade de definir ficção e, por conseguinte, ficção tributária, para, então analisar a necessidade do instituto no Direito Tributário, apontando eventuais cuidados e riscos no abuso dessa figura, mormente em face do sistema tributário nacional[33].

2.2 A PROPOSTA DE KELSEN

2.2.1 Notas Iniciais

Em 1919, HANS KELSEN publica na "*Annalen der Philosophie"*, v. 1 o texto intitulado "Sobre a Teoria da Ficções Jurídicas: com especial consideração à Filosofia do Como Se de VAIHINGER", no qual analisa a *"**Filosofia do Como Se"*** de HANS VAIHINGER, trazendo suas pessoais impressões sobre o tema das ficções jurídicas[34]. A concepção de Direito de KELSEN dispensa maiores exposições e, mesmo após anos de suas conclusões e do grande debate que cerca seu pensamento, é possível defender que a sua tese continua original e instigante, levando sempre a discussões profundas e notadamente técnicas, como a que se pretende fazer.

KELSEN sempre produzirá forte reflexão sobre o Direito e controvérsias acerca das teorias que desenvolveu para explicar o sistema jurídico. Talvez o ponto mais controvertido resida na concepção de "*Grundnorm"*, principalmente após a edição póstuma de "Teoria Geral das Normas" ("*Allgemeine Theorie der Normen")* de 1979[35]. FRANCISCO DE ASSIS E SILVA

---

[32] ***Legal Fictions in Theory and Practice**,* p. irreg.

[33] Os textos de KELSEN, ROSS e o primeiro capítulo do livro *Legal Fictions* de FULLER foram agrupados em espanhol na publicação da Fontanamara, México, intitulada *Ficciones Jurídicas*. Nesse compêndio, há um artigo inicial de autoria de DANIEL MENDONÇA, *Estudio Preliminar, i*n: KELSEN, H.; FULLER, L.; ROSS, A. ***Ficciones Jurídicas*.** 3 ed. Cidade do México: Fontanamara, 2018, p. 7-20, que faz algumas considerações sobre ficções jurídicas, sobretudo nas perspectivas de ALCHOURRÓN-BULYGIN, LARENZ, ALBÁCAR entre outros, sem, contudo, adentrar nas teorias dos autores, apenas mencionando que as obras de FULLER, KELSEN e ROSS estão entre as mais importantes sobre o tema ficções jurídicas no estudo geral do direito.

[34] *Zur Theorie..., op. cit,* p. 630-658.

[35] **Teoria Geral das Normas**, *passim*.

afirma que KELSEN, em sua derradeira obra, assumiu a Teoria de VAIHINGER para explicar a Norma Hipotética Fundamental[36]. No mesmo sentido, CRISTIANO CARVALHO, em sua brilhante tese sobre "Ficções Jurídicas no Direito Tributário", consagra a ideia de que a "*Grunnorm"* é uma ficção, por tratar-se de uma norma pressuposta[37].

Tais afirmações, contudo, possuem alguns problemas. A publicação de "Teoria Geral das Normas" é póstuma, resulta de uma agremiação de textos de KELSEN, muitos de fases diferentes de sua obra e alguns produzidos, sequer, para serem publicados. Conforme alerta ANDITYAS SOARES DE MOURA COSTA E MATOS, após a publicação de "Teoria Geral das Normas", divulgou-se uma correspondência de KELSEN para RENATO TREVES, de 1933, na qual ele afirma que num primeiro momento tentou sustentar a Regra Fundamental na teoria de VAIHINGER, mas, por vários problemas metodológicos, optou pela epistemologia kantiana e, sobretudo, a feita na discussão de HERMANN COHEN[38].

Em 1919, KELSEN, quando escreve *Zur Theorie Der Juristischen Fiktionen. Mit Besonderer Berücksichtigung von Vaihingers Philosophie Des Als Ob*, traz várias críticas ao pensamento de VAIHINGER e em 1923, prefaciando a segunda edição de Problemas Capitais de Teoria do Direito Público, embora tenha se referido ao texto *Als Ob*, procurou agradecer as contribuições de COHEN a sua teoria. A carta para TREVES de 1933 parece chancelar a opção pela teoria kantiana do dever ser.

2.2.2 Breves Considerações sobre a *"Teoria do Como Se" ("Philosophie des Als Ob")*

A obra de HANS VAHINGER é notadamente genial e levou cerca de trinta anos para ser desenvolvida. Não é possível falar de qualquer tipo de ficção sem render tributos ao filósofo do *"Als Ob"*. Importante frisar que a referida tese procura cercar o que é uma ficção conceitualmente, seus recursos psíquicos de criação e utilidade, resultando em um tratado

---

[36] **Ficções Jurídicas em Hans Vaihinger**, p. 134-135.

[37] **Ficções Jurídicas...**, *op. cit.,* p. 80-81, aponta: *"A teoria pura, não obstante buscar ser essencialmente empírica, despindo o direito de suposições metafísicas de modo a vê-lo como ele é, apoia-se numa construção da razão que se deve considerar como se existisse, mas sabendo que não existe realmente, sendo tão-somente um artifício teórico para dar coerência ao sistema. Em outras palavras, uma ficção que não invalida a proposta kelseniana, pelo contrário, lhe tem grande utilidade."*

[38] Norma fundamental: ficção, hipótese ou postulado? *in* KELSEN, **Sobre a Teoria das Ficções Jurídicas**: Com Especial Consideração da Filosofia do "Como Se" de Vaihinger, p. 11-59.

epistemológico de como são produzidos os pensamentos e constructos do mundo cultural, chegando à conclusão de que qualquer pensamento de vertente científica é uma ficção.

O autor pretende demonstrar, também, que a ferramenta das ficções é um utensílio indispensável para compreender e trafegar na realidade, pois, muitos dos conceitos, crenças, teorias e opiniões que a humanidade possui acerca do mundo, utilizadas para interagir e entender a vida, não são literalmente verdades, mas são como se fossem verdades, logo, são ficções extremamente úteis para condição humana racional.

H. VAIHINGER, no seu texto de 1911, não teve como objetivo conceituar ficção jurídica, apenas alocando-a dentro do conjunto das ficções, as quais denomina "[…] lista e classificação de ficções científicas"[39]. Dentro dessa métrica, ficções jurídicas seriam um recurso epistemológico, altamente válido para criar e compreender a realidade jurídica, chamando-as de variedade especial das ficções científicas, onde a atribuição de significado ao percebido é puramente analógica.

A forma de manifestação mental da ficção jurídica dá-se *"[...] quando um caso singular é subsumido em uma construção de representações não destinadas a ele [...]"*; não podendo a lei prever todas as possibilidades sociais de realizações humanas judicializáveis, algumas situações são enquadradas em outas, "como se" a elas pertencessem, ou, ainda, *"[...] em razão de um interesse prático qualquer, subsume-se um caso singular em um conceito geral, ao qual, no fundo, não pertence"*[40].

VAIHINGER considera a ficção tão importante para o Direito quanto para a matemática, ambientes nos quais se demandam muitas deduções e métodos lógicos[41]. A preocupação com a validade no processo de dedução lógica é muito mais relevante do que sua coincidência com a verdade empírica, ou seja, ambos partem de premissas verdadeiras ou falsas para, mediante a inferência correta de regras constantes, chegarem a conclusões igualmente

---

[39] ***Die Philosophie des Als Ob****: System der theoretischen, praktischen und Religiõsen Fiktionen der Menschheit auf Grund eines idealistischen Positivismus,* p. 25-123, no original em alemão: *"Aufzählung und Einteilung der wissenschn Fiktionen".*

[40] *Id.*, **A Filosofia do Como Se...,** *op. cit.*, p. 157.

[41] O raciocínio lógico dedutivo é uma forma muito peculiar de pensamento que parte de premissas gerais para conclusões específicas, típica da lógica da filosofia, da matemática e das ciências de forma geral. Parte-se de premissas ou declarações que se **assumem** como verdadeiras e, através de uma sequência lógica, chega-se a uma conclusão. Se a premissa for verdadeira e os passos lógicos forem válidos, a conclusão restará verdadeira. O argumento válido não é aquele que reflete a realidade das premissas, mas de sua estrutura lógica. O silogismo e um bom exemplos de raciocínio dedutivo. Na lógica dedutiva do silogismo, caso se considere X igual a Z e Z igual a Y, então X é igual a Y. Diferente do raciocínio indutivo, que generaliza casos específicos, dedução oferece certeza, caso as premissas e a lógica aplicada sejam corretas.

verdadeiras ou falsas. Em campos do conhecimento completamente distintos como a matemático e o Direito, a psiquê se desenvolve com os mesmos princípios e argumentos[42].

Nas ficções jurídicas, *"[...]considera-se o não acontecido como se tivesse acontecido ou presume-se o caso contrário, ou subsume-se um caso em relação de analogia de maneira estritamente contrária à realidade."* Diferenciando da "*praesuntio iuris"*, ou das "aficções jurídicas", VAIHINGER define às **ficções jurídicas** como sendo *"[...]* ***uma invenção intencional, consciente***"[43].

Para o autor de "*des Als Ob",* em geral, os cientistas da lógica consideram realidade todas as atividades lógicas até que se comprove a não realidade; entretanto, para ele, todo o processo de formação do pensamento é muito distinto da realidade, logo **a atividade lógica é uma não realidade que pode, ou não, ser comprovada**. Dessa feita, a ficção jurídica está para as soluções produtivas assim como as ficções científicas para a teoria do conhecimento. O desvio da realidade é indispensável para alcançar finalidades, sejam em termos produtivos, sejam para a explicação da forma como se entende o mundo[44].

2.2.3 Sobre a Teoria das Ficções Jurídicas: com Especial Consideração da "Filosofia do Como Se" de VAIHINGER

KELSEN, ao analisar a teoria de VAIHINGER, considera-a "*bedeutende"* (significativa), todavia, não propriamente desenvolvida para tratar de ficções jurídicas especificamente, alocando-as apenas como uma manifestação daquilo que chama de ficção científica ("*wissenschaftliche Fiktion"*) e, em matriz, similar à ficção epistemológica. Em VAIHINGER, o processo do raciocínio, ou ato mental, para a construção das chamadas "*wissenschaftliche Fiktion"* (ficções científicas) é o mesmo para a produção de uma "*juristischen Fiktionen"* (ficções jurídicas).

KELSEN chama de **ficções autênticas do Direito** ("***Fiktionen der Reehtswissenschaft"***) aquelas, cuja lógica epistemológica de produção é a descrita por VAIHINGER, ou ficção científica ("*wissenschaftliche Fiktion"*), contudo, nomeia de **ficção**

---

[42] **A Filosofia do Como Se...,** *op. cit.*, p. 157.
[43] *Ibid.*, p. 159.
[44] *Ibid.,* p. 160.

jurídica, aquelas da prática jurídica ("*Fiktionen der Reehtspraxis"*), típicas do legislador e do aplicador do direito.

A generalização das ficções jurídicas feita pelo autor da Teoria do Como Se compromete a existência de fenômenos muito distintos para a produção dessas ficções, porquanto, apenas uma parte delas estaria alocada na chamada ficções científicas ("*wissenschaftliche Fiktion").* Nesse rumo, a "*Als Ob"* trata a ficção jurídica de forma generalista, considerando como ficção elementos jurídicos que em nada coincidem com a própria definição feita por VAIHINGER[45].

KELSEN concorda com os resultados básicos da análise do "*Als Ob"*, entretanto, considera a definição de ficções jurídicas ("*juristischen Fiktionen")* tecida com argumentos imprecisos. A ficção caracterizar-se-ia pelos seus fins e pelos meios utilizados para tanto, o resultado seria o conhecimento da realidade e os meios utilizados para tanto: uma falsificação ou desvio, uma forma muito particular de lógica, para se atingir o pensamento, cujo caráter é epistemológico. A ficção seria um instrumento para se atingir a realidade, cuja característica é a contradição com a própria realidade[46].

O problema reside, mormente, em uma ciência que não tenha a finalidade de compreender a realidade e cujas descobertas não estão relacionadas com a realidade. Nesse caso, a ficção seria um constructo absolutamente inútil. A Ciência do Direito não é uma ciência do ser *("Sein")*, tampouco comprometida em replicar a natureza, consistindo em "[…] ciência de instituições humanas e arbitrárias" ("*Wissenschaft menschlicher, willkiirlicher Einrichtungen")*, segundo o próprio VAIHINGER assume.

Consiste, a Ciência do Direito, em um "dever ser" ("*Sollen"*), portanto, as chamadas instituições arbitrárias de VAIHINGER podem, eventualmente, ser uma ciência do "ser" para outras ciências como a Sociologia. KELSEN conclui que efetivamente a Ciência do Direito opera com ficções, mas, o que é ficção para o "*Albs Ob"* não corresponde necessariamente a todas as ficções jurídicas[47].

Objeto do conhecimento a ser contrariado – o constructo como desvio para se chegar a uma realidade – para VAIHINGER, limita-se apenas à realidade efetiva sensível. Entretanto, a realidade efetiva não circunda apenas à sensível, podendo tomar outras perspectivas,

---

[45] KELSEN, *Zur Theorie..., op. cit.*, p. 639.

[46] *Ibid.*, p. 631.

[47] **Sobre a Teoria...,** *op. cit.,* p. 64.

dependendo da ciência a que ela se refira. Para KELSEN somente há ficção quando há um desvio para encontrar o seu objeto, que no caso da Ciência do Direito, é a "[…] lei, a ordem jurídica, o dever jurídico". Nesse rumo, o pensamento de VAIHINGER acaba ficando muito restrito quando considera, apenas, a realidade efetiva sensível como objeto. Somente haverá desvio consciente a ser chamado de ficção, se for considerada a realidade efetiva como a existente empiricamente[48].

O desvio consciente é uma contradição em relação à realidade, para que ela possa se concretizar. A ficção afirma algo real, ainda que em contradição com a realidade efetiva, portanto, apenas terá caráter científico caso se refira a essa realidade. Para KELSEN:

> [...] há uma ficção quando o conhecimento jurídico – em seu esforço por apreender seu objeto – que, no caso do conhecimento jurídico, da ciência do direito, **é o direito, a ordem jurídica, o dever-ser jurídico** – faz um desvio, no qual ele conscientemente recai em uma contradição em relação a esse seu objeto; tal se dá naturalmente, apenas com a finalidade de captá-lo melhor [...][49].

Em KELSEN, os construtos imaginários – *"Vortellungsgebilde"* – em termos de lógica epistemológica, são extraídos das ciências vivas. Conforme mencionado, para VAIHINGER, a ficção se caracterizaria pela sua finalidade e pelo meio utilizado para alcançar essa finalidade. A finalidade é o conhecimento da **realidade efetiva** e o meio, um artifício contraditório com a realidade, para atingir sua finalidade. É um recurso da lógica par a se atingir um determinado conhecimento, ao passo que a realidade da Ciência do Direito é heterônoma[50].

Acerca da acepção de VAIHINGER sobre a necessidade da construção hipostática do homem sobre pensamentos, conferindo existência concreta e objetiva para elementos abstratos

---

[48] *Id., Zur Theorie..., op. cit....,* p. 633, no original em alemão: "*Und eine Fiktion liegt vor, wenn die Erkenntnis – und im besonderen auch die juristisehe – bei ihrem Bemtihen, ihren Gegenstand – und bei der juristisehen, der Rechtswissensehaft, ist es das Recht, die Reehtsordnung, das rechtliehe Sollen – einen Umweg macht, bei dem sie bewuBt in einen Widerspruch zu diesem ihrem Gegenstand gerät." "Uma ficção existe quando o conhecimento – e em particular também o conhecimento jurídico – faz um desvio no seu esforço para encontrar o seu objeto – que, no conhecimento jurídico, é a lei, a ordem jurídica, o dever jurídico – em que ela entra conscientemente em contradição com este objeto dela."* (tradução nossa).

[49] **Sobre a Teoria...,** *op. cit.*, p. 65.

[50] A expressão empregada por KELSEN, **realidade efetiva**, não é um termo comumente utilizado pela filosofia tradicional e nas ciências jurídicas. Aparentemente, a expressão adotada pelo autor da Teoria Pura, visa oferecer um contraponto, ou uma oposição, a conceitos imaginários ou distorcidos da realidade, instigando seus leitores observarem a diferença entre a realidade, tal como ela é, de uma realidade ilusória ou idealizada, influenciada por algum critério pessoal e subjetivo. Por óbvio que a realidade é algo absolutamente relativo e captado de acordo com o observador, ou seja, pode variar de acordo com o sujeito cognoscente. Assim, a realidade efetiva, ainda que ambicionada por KELSEN como a que deve ser reconhecida como real e não ideal, nunca será uma realidade geral, somente se assim for convencionada.

ou apenas imaginativos, KELSEN acredita que o direito tenha como objeto fatos naturais reais, que resultam de duplicações da realidade; são objetos reais, mas, para a realidade jurídica, porque foram por ela hipostasiados[51]. A necessidade de hipostasiar do homem segue um caráter intuitivo de personalizar tudo aquilo que é marcado pelo caráter do pensamento. KELSEN, citando VAIHINGER explica:

> O princípio comum é a hipostasia de fenômenos em qualquer aspecto, por mais que essa hipostasia possa se ligar mais ou menos à imagem da personalidade [...] Isso se aplica inteiramente à personificação do direito (isto é, da norma jurídica) na qual precisamos reconhecer o sujeito de direito[52].

Quando o direito subjetivo é pensado como coisa, trata-se de uma hipostasia do direito objetivo. O que ocorre é uma duplicação do objeto do conhecimento, criando um objeto ficcional com verdadeira alma jurídica. Nas duplicações dos objetos, transformando-os em verdadeiros objetos de conhecimento, a ficção jurídica carregará sempre um caráter tautológico, como ocorre no conceito de pessoa de direito. A ficção seria a repetição de uma coisa verdadeira com uma nova casca. No direito, as ficções tomam uma função necessária, pois, não havendo submissão às leis naturais, mas, apenas a leis arbitrárias, oriundas da obra humana, não há necessidade de correção de contrariedades, pois elas seriam uma duplicação da realidade não objetiva, mas da realidade jurídica.

O direito é um universo criado pelo gênio humano, no qual existem objetos de conhecimento. Tais objetos tentam reproduzir a realidade efetiva, mas, criando uma realidade particular. As ficções jurídicas são duplicações dos objetos dessa realidade particular, que já é contraditória em si, portanto, não haveria necessidade de correção com a realidade jurídica e, principalmente com a realidade efetiva.

Nesse rumo, existem ficções autênticas da Ciência do Direito, *"[...] ficções do pensamento dirigidas ao conhecimento do direito, ao domínio espiritual (ou controle do*

---

[51] **Teoria Geral...,** *op. cit.,* p. 156. **Aparentemente, em relação ao Direito, admite que existam duas realidades, a efetiva e a jurídica. Para a realidade jurídica, certos constructos não são ficção**: *"Uma ordem que regula a conduta dos indivíduos é personificada e, então, a personificação é considerada como uma nova entidade, distinta dos indivíduos, mas, ainda assim, de alguma maneira misteriosa, 'formada' por eles. Os deveres e direitos dos indivíduos estipulados por essa ordem são então atribuídos ao ser supra-humano, ao supra-homem que é composto por homens. E assim a ordem é hipostatizada, ou seja, a ordem é tomada uma substância, e essa substância é considerada como uma coisa separada, um ser distinto da ordem e dos seres humanos cuja conduta é regulada por essa ordem." (sic).*

[52] **Sobre a Teoria...,** *op. cit.*, p. 67.

espírito) ('geist Bewältigung') da ordem jurídica; ficções da Teoria do Direito.": constructos auxiliares para a compreensão da realidade jurídica, a qual não se confunde com a realidade efetiva natural[53].

O texto de KELSEN torna-se particularmente complexo quando passa a discorrer sobre os tipos de ficção. Conforme já mencionado, existem ficções jurídicas autênticas ou "*wissenschaftliche Fiktion"* no "*Als Ob"*, cuja finalidade é trabalhar com questões fundamentais sobre o que é o conhecimento jurídico, como é adquirido e, até que ponto, é possível saber da certeza dele, e as chamadas ficções da prática jurídica (dos legisladores e aplicadores do direito) – "*Fiktionen der Reehtspraxis* [54].

As ficções que se encontram dentro da ordem jurídica e que servem aos legisladores não são as mesmas ficções descritas por VAIHINGER, porquanto não se trata de empreitadas visando ao conhecimento, mas, tão somente, atos de vontade heterônomos. Falta à ordem jurídica uma tarefa de ordem cognitiva, adquirir ou aumentar conhecimento, por isso, embora se sirva frequentemente da expressão **como se**, o que está dentro dessa ordem não corresponde sempre ao modelo ficcional de VAIHINGER.

O Direito não diz respeito a uma realidade natural, ele constrói sua própria realidade, dizendo como serão as regras dessa realidade. Coisas naturalmente diferentes podem se tornar iguais na realidade jurídica, por exemplo. Parece que o autor da Teoria Pura admite que o todo o Direito, como ordem, é uma ficção em relação à ordem natural, e que no mundo jurídico a realidade é a factual.

Nas obras em que KELSEN discute possíveis conceitos de justiça, ele adverte que os defensores de um Direito Natural creem ser possível deduzir, a partir da natureza do homem, da sociedade e das coisas, uma conduta adequada aos seres humanos e respostas justas aos problemas sociais. Ele pretende distinguir, cuidadosamente, causalidade, cuja descrição refere-

---

[53] As traduções de "***geist Bewältigung"*** como domínio espiritual na edição brasileira, ou **"domínio mental",** na tradução para o espanhol, possivelmente não enfrentaram a ideia da expressão, a qual preferimos como **controle da mente**, haja vista da palavra "*Bewältigung"* ser um substantivo empregado no sentido de lidar ou controlar algo.

[54] *Zur Theorie... op. cit.*, 1919, p. 633, *"Nesse sentido, existem ficções reais, ou seja, epistemológicas da ciência jurídica. Ficções de pensamento baseadas no conhecimento do direito, no domínio intelectual da ordem jurídica. Ficções da Teoria Jurídica. Tal ficção, um conceito auxiliar, uma construção auxiliar é, por exemplo, o conceito de sujeito de direito ou o conceito de direito subjetivo." (tradução nossa).* No original em alemão: *"In diesem Sinne gibt es eehte, d.h. erkenntnistheoretisehe Fiktionen der Reehtswissenschaft. Fiktionen des auf Erkenntni s des Rechtes, auf geistige Bewältigung der Reehtsordnung geriehteten Denkens. Fiktionen der Rechtstheorie. Eine solehe Fiktion, ein Hilfsbegriff, eine Hilfskonstruktion ist z.B. der Begriff des Rechtssubjektes oder der Begriff des subjektiven Reehtes."*

se a uma causa com seu respectivo efeito natural; da normatividade ou imputação, cuja causa e efeito são da ordem da moralidade ou do Direito. Normas da natureza são postas pela causalidade, normas de Direito são pressupostas. O local e o maior ou menor grau de verdade na pressuposição - origem da moral ou do direito - são irrelevantes para KELSEN. Importa, para ele, que essas normas são a expressão das intenções do autor da norma jurídica:

> Como o julgamento de que uma conduta humana ou uma instituição social definida são "naturais" significa, na verdade, apenas que essa conduta ou essa instituição social estão em conformidade com uma norma pressuposta, fundamentada em um juízo de valor subjetivo do autor particular que está apresentando uma doutrina de Direito natural, e não existe uma doutrina de Direito natural, mas várias, que advogam princípios bastante contraditórios[55].

As ficções da prática jurídica, embora se pareçam com as ficções epistemológicas, não têm como objetivo a compreensão do ser, seu objeto é regulamentação de alguma situação inusitada. Existe uma identidade entre o ato de criação do conhecimento para o fim de estabelecer uma unidade ordenada do mundo e a *"[...] norma que regula e cria o mundo jurídico"*. Nesse sentido, a ficção que surge na realidade efetiva não é a mesma criada pelo legislador, porquanto esta não contraria a realidade efetiva do mundo. A ficção da prática jurídica consiste em considerar uma coisa como outra, sendo que ambas existem apenas para regulamentação **do dever ser** jurídico[56].

Caso se admitisse que as ficções "*Als Ob"* são funcionalmente as mesmas que todas as ficções jurídicas, então qualquer norma jurídica seria uma ficção. Na natureza duas pessoas jamais serão iguais, mas no sistema jurídico (mundo do dever ser) poderão consideradas iguais perante a lei. O processo de formulação de uma norma jurídica é demasiadamente intricado, nem sempre é passível de se prever todas as circunstâncias que poderão envolver a sua aplicação prática, além disso, o legislador nem sempre consegue imaginar um novo caso para o qual haja conveniência, necessidade ou praticidade de aplicação da norma[57].

---

[55] **O Que é Justiça?**, p. 137-152.

[56] KELSEN, **Sobre a Teoria...,** *op. cit,* p. 73-74.

[57] KELSEN*, Zur Theorie..., op. cit.,* p. 639-640. *"Caso contrário, toda norma geral seria uma 'ficção', uma vez que não existem duas pessoas idênticas ou duas circunstâncias idênticas. Mas 'legalmente' elas são efetivamente, porque são tornados iguais pelo sistema jurídico."* (tradução nossa). No original em alemão: *"Sonst wäire ja jede genereUe Norm eine, 'Fiktion', da es fiberhaupt nicht zwei gleiche Menschen, zwei gleiche Verhäiltnisse gibt. "Rechtlich" sind sie aber effektiv, tatsächlich, wirklich gleich, weil durch die Rechtsordnung gleich gemacht."*

KELSEN insiste em distinguir a ficção dirigida à compreensão do direito da ficção orientada à criação do direito. A pessoa jurídica somente é uma contradição com o mundo fáctico, portanto, será uma ficção autêntica da teoria do direito, destinada à compreensão do que é o direito. Entretanto, para realidade jurídica, não há contradição, portanto, não é uma ficção. Para melhor ilustrar o pensamento de KELSEN, o artigo 126, III do Código Tributário Nacional, é uma ficção tributária da prática jurídica, que considera como se fosse uma pessoa jurídica a mera configuração de unidade econômica ou profissional[58]. Porém, essa ficção se torna supérflua porque ela não afirma que uma unidade econômica ou profissional é uma pessoa jurídica, sendo, antes, uma afirmação de que o fisco está autorizado a cobrar o tributo dessas unidades (dos administradores de seus bens, conforme o artigo 75, IX, do Código de Processo Civil de 2015) não havendo contradição com a ordem jurídica.

Ficções jurídicas da Teoria do Direito são uma "*[...] contradição em relação à realidade efetiva",* ou seja, a adoção de uma máxima ou premissa que é falsa. Entretanto, quando a ficção ingressa na ordem jurídica, ela cria a **realidade efetiva jurídica**, não cabendo mais juízos valorativos. KELSEN afirma que um dos *"[...] grandes méritos das investigações de VAIHINGER está o reconhecimento do íntimo parentesco existente entre o método matemático e a técnica conceitual da ciência do direito"*[59]. A construção dos dogmas matemáticos e seus enunciados partem de ficções, da mesma forma que se faz na criação do sistema jurídico. A diferença ocorre após o estabelecimento desses sistemas ou mundos. Na realidade do direito, quando se aplica uma lei, que considera duas pessoas iguais, conferindo a elas as mesmas consequências jurídicas, não se está diante de uma ficção, mas, de uma extensão da lei, a qual manda que tal efeito jurídico seja igual para pessoas completamente distintas. Nesse caso não há contradição com a realidade jurídica. Acontece a ficção jurídica quando aparecem efeitos jurídicos em situações em que a lei prevê outro conteúdo ou forma. Importante apontar a diferença entre a aplicação do direito e a regulamentação legal. Se o aplicador "[...] *deseja subsumir um fato sob certa norma jurídica que não abarca esse mesmo caso* [...]*",* estar-

---

[58] BRASIL. Lei nº. 5.172. Dispõe sobre o Sitestema Tributário Nacional e isititui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 out. 1966. Disponivel em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 12 out. 2023. *"Art. 126. A capacidade tributária passiva independe: III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional."*

[59] **Sobre a Teoria...,** *op. cit.,* p. 76.

se-á fazendo ficção jurídica e, tão somente, mediante a premissa de que o aplicador ou magistrado não pode legislar[60].

Assim só há ficção jurídica, para KELSEN, quando há uma consciência da falsidade da afirmação jurídica, ou seja, "[...] *só pode ser uma afirmação jurídica fictícia, não uma afirmação factual fictícia* [...]" e por alguém ilegítimo diante da ordem posta[61].

Além disso, a presença de ficções no direito pressupõe conhecimento jurídico, por isso as ficções da prática do direito, ou seja, o limite da ficção é a finalidade do direito, ela não é um desvio para se chegar à realidade jurídica, mas um descaminho que pode levar a alguma utilidade. Assim, somente existe uma ficção jurídica se houver um descaminho, uma contradição com a realidade jurídica - que é realidade efetiva para o Direito -, e que não necessariamente reflete a realidade empírica efetiva.

Dessa feita, torna-se bastante difícil pensar numa ficção jurídica, já que para KELSEN, quando a lei normatiza uma contradição, ela vira lei, portanto, passa a ser realidade jurídica. Somente haveria uma ficção diante de um desvio absoluto da realidade jurídica, numa afirmação conscientemente falsa sobre um fato jurídico, mas, como tudo que ingressa na realidade jurídica passa a sê-la, então, a probabilidade de uma ficção jurídica somente existe em contradição com o objeto mesmo do direito. MANISH OZA, em seu texto ganhador do *"Prêmio Inglês de Ensino para Professor não Titular de 2022*" (*"Non-Tenured English Prize at the 2022")*, explica o caráter distintivo - diferença entre ficções e outras construções do direito - e valor das ficções jurídicas. Afirma que KELSEN nega a existência de ficções distintas no raciocínio jurídico, ou seja, a ficção é uma declaração de armação **dever ser**, portanto não constitui um desvio da realidade jurídica, típica de **dever ser**[62]**.**

---

[60] *Zur Theorie..., op. cit.,* p. 645-646.

[61] *Ibid.* No original em alemão: "[...] *kann nur eine fiktive Rechtsbehauptung, nicht eine fiktive Tatsachenbehauptungsein* [...]*",* p. 647.

[62] *Fictions in Legal Reasoning, **Dialogue***, v. 61, n. 3, p. 451-463, disponível em https://www.cambridge.org/core/journals/dialogue-canadian-philosophical-review-revue-canadienne-de-philosophie/article/fictions-in-legal-reasoning/A32F7A74C17C894CD1C19BF5A94282C6, acesso em 11 nov. 2023, p. 452, *"Tanto o carácter distintivo como o valor das ficções jurídicas são controversos. Hans Kelsen negou que existam ficções distintas que operam dentro do raciocínio jurídico. Em casos como o dos benefícios por morte, argumentou ele, a lei simplesmente quer anexar as mesmas consequências jurídicas para um caso e para outro [...]".* (tradução nossa). No original em inglês: *"Both the distinctiveness and the value of legal fictions are controversial. Hans Kelsen denied that there are distinctive fictions that operate within legal reasoning.In cases like that of death benefits, he argued, the law simply wants to attach the same legal consequences to one case as it does to another [...]."*

KELSEN pretende sustentar uma ciência do direito, que somente é possível caso se assume a soberania do direito, como um sistema autônomo, não derivado de nenhuma ordem superior que não a própria ordem. Um sistema autônomo não decorre de valores, mas de suas próprias regras e normas. *"Do contrário, só poderia haver uma ciência ética ou uma teologia, caso se considere o direito como emanação da moral ou da religião"*[63]. A fórmula da ficção é a seguinte: ***"X é considerado como se fosse Y (apesar de X não ser Y)"***. Para que tal fórmula tenha sentido:

> [...] tanto X quanto Y precisam ser algo efetivamente real ou afirmados como algo efetivamente real. Fictícia é unicamente a equiparação. [...] **A ficção consiste na execução de uma comparação entre duas realidades efetivas, apesar da impossibilidade dessa comparação** (grifo nosso)[64].

KELSEN assume que o *"[...] direito não é nada efetivamente real."* Para VAIHINGER, a ficção ocorre na comparação entre duas coisas que devem remeter à realidade efetiva, isso nunca irá acontecer com o Direito, porquanto ele por si só é uma ficção no sentido de ser criado pela imaginação humana. Dizer que uma pessoa deve ser boa, possui o enunciado de que a pessoa não é boa na realidade efetiva. Não há nenhuma contradição nesse fato. Os enunciados lógicos **como se** e **dever ser** são totalmente distintos.

O dever ser, para VAIHINGER, é um **ser fingido**, mas jamais será contraditório com a realidade efetiva, voltando-se KELSEN para a Teoria Pura, que afirma que o dever ser é pressuposto hipotético dedutivo do próprio Direito, porquanto *"[...] o conhecimento normativo não está, de forma alguma, dirigido para o ser."* Para KELSEN, é perfeitamente possível haver ficção dentro do direito, caso haja uma contradição em relação ao objeto específico do direito, porém *"[...] o objeto mesmo do conhecimento, assim como toda a atividade cognitiva não podem ser designadas como ficção"*[65]. O erro de VAIHINGER está em querer comparar a realidade do direito com a efetiva natural para, na contradição, chamá-la de ficção, e isso não seria para KELSEN, possível.

A obrigação jurídica - e por consequência, a tributária - não são ações em que o critério lógico **como se** tenham coerência. O problema reside em erigir um dever jurídico em uma ficção

---

[63] **Sobre a Teoria...,** *op. cit.,* p.89.

[64] *Ibid.*, p. 91-92.

[65] **Sobre a Teoria...,** *op. cit.*, p. 94-94.

moral, ética, solidária *etc.* KELSEN é categórico em afirmar que dever ser é idêntico à obrigação. A obrigação jurídica não é uma agir como se, é um dever[66].

Relutante, KELSEN afirma:

> Do mesmo modo, ainda que se possa concordar com VAIHINGER quando ele afirma que as normas jurídicas – assim como todo o mundo do dever ser – são produtos imaginários do espírito humano, constructos saídos da imaginação em relação ao mundo da natureza, isso não significa de modo nenhum, que exista necessariamente alguma contradição em relação a realidade efetiva, que é a primeira das características principais pelas quais se pode reconhecer imediatamente qualquer ficção *(sic)*[67].

KELSEN não admite que os produtos imaginários do espírito humano sempre são fictícios, curiosamente ele assume uma postura agnóstica com relação a um fundamento para a moral, Deus e, por que não, para o Direito Natural. No mundo do **dever ser** é possível a fantasia desenvolver-se sem contrariar a realidade do **ser**, porém podendo o **dever ser** constituir-se como objeto do conhecimento, como acontece na Filosofia do Direito, na História do Direito *etc.* e da Ciência do Direito, será então uma realidade[68].

2.3 A CONCEPÇÃO DE LON LUVOIS FULLER

2.3.1 Noção Geral de Ficção

LON FULLER, professor da Universidade de Harvard, dispensou um bom tempo de sua academia para tratar das ficções jurídicas. No livro *"Legal Fictions"* de 1977, o jurista inicia seu estudo afirmando que ficções são declarações falsas, em geral feitas por juízes e juristas, as quais, muitas vezes, aparecem no mundo jurídico de forma tão inocente e óbvia que

---

[66] *Zur Theorie..., op. cit.,* p. 656-657. KELSEN afirma: *"Os termos 'Deus e consciência [moral]' podem ser ficções. O 'deveria', o dever, a norma certamente não o são. Isto fica claro quando se coloca a ficção da obrigação com um enunciado de 'como se'. Deveríamos agir assim como se fosse nosso dever agir assim. Mas já nisso A primeira frase: Os anfitriões devem agir assim é a afirmação do dever. Somos obrigados a agir como se fosse nosso agir obrigatório. Dever e dever são idênticos. Mas isso significa a frase: Deveríamos agir assim, uma ficção?"* (tradução nossa). No original em alemão: *"Die Begriffe 'Gott und Gewissen' mörgen Fiktionen sein. Das ‚Sollen, die Pflicht, die Norm sind es gewitb nicht. Das zeigt sich deutlich, wenn man die 'Fiktion' der Pflicht in einem Als-Ob-Satz darzustellen versucht. Wir sollen so handeln, als ob es unsere Pflieht wiire, so zu handeln. Aber schon in dem ersten Satze: Wirtsollen so handeln, steckt die Behauptung der Pflicht. Wir sind verpflichtet , so zu handeln, als ob es unsere Pflicht wäire. Pflicht und Sollen sind identisch. Bedeutet aber der Satz: Wir sollen so handeln, eine Fiktion?"*

[67] **Sobre a Teoria...,** *op. cit.*, p. 95.

[68] *Loc. cit.*

se assemelham a uma *"[...] brincadeira de criança"*, outras vezes, aparecem no universo jurídico de desenho sutil, em forma de jogos de linguagem, dentro das expressões *"a lei presume"*, ou *"deve ser compreendido",* ou o *"autor deve ser considerado"*[69].

Ficções seriam disposições judiciais, dispositivos legislativos ou teorias doutrinárias que consagram, conscientemente ou semiconsciente, falsidades, como se verdades fossem, cuja motivação pode ser variada.

Argumentar-se que as ficções somente são encontradas nas decisões judiciais, porque haveria um constrangimento dos juízes em manifestar a natureza real de suas convicções, é equivocado, porquanto são descobertas nos tratados de direito e até na ciência do direito, *"[...] sendo sua influência estendida a todas as áreas de atuação dos juristas"*[70].

FULLER alerta que os juristas tendem a criticar apenas as ficções que não se prestam a atender seus interesses, de outra sorte, a ausência de críticas pode decorrer do fato das ficções terem tornado o direito um objeto incognoscível para o homem médio, mantendo um discurso de poder inacessível para muitos. A ficção é algo que deveria produzir maior questionamento, entretanto, dela a lei não pode prescindir, tanto que a própria Ciência do Direito recorre a tal artifício. Citando a obra de IHERING - "Espírito do Direito Romano nas Várias Fases do seu Desenvolvimento" - menciona que o jurista afirma serem as ficções artifícios aos quais a ciência não devia recorrer, mas, sem os quais não pode prescindir.[71] Em síntese: as ficções são coisas ruins sem as quais o direito não sobrevive[72].

2.3.2 Desenvolvendo o Instituto

Os críticos mais contumazes, como JEREMY BENTHAM, chamam as ficções jurídicas de doenças que pairam sobre o direito. BENTHAM afirma que não se prestam a fazer justiça e estariam para o direito assim como as fraudes para a negociação, vendo só

---

[69] ***Legal...,*** *op. cit.*, p. 1-3.

[70] *¿Qué es una ficción jurídica? in* HANS KELSEN; LON FULLER; ALF ROSS, ***Ficciones Jurídicas***. p. 58.

[71] *apud* FULLER, ***Legal...,*** *op. cit.,* p. 02. *"Ficções são improvisos, muletas às quais a ciência não deve recorrer. Tão logo a ciência possa caminhar sem elas, certamente não o fará! Mas é melhor que a ciência avance com muletas do que tropece sem elas ou deixe de se mover completamente."* (tradução nossa). No original em Alemão: "*Fictions are makeshifts, crutches to which science ought not to resort. So soon as science can get along without them, certainly notl but it is better that science should go on crutches than to slip without them, or not to venture to move at all."* O título original da obra de IHERING é "*Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*".

[72] *¿ Que és una..., op. cit.,* p. 02-10.

consequências negativas no seu emprego. No entanto, assume que, talvez, tiveram alguma utilidade no passado em meio a compilação de direitos civis básicos de um contrato social[73].

Em sentido oposto, FULLER indica que, para WILLIAM BLACKSTONE, as ficções podem ser entidades altamente benéficas, apontando tratar-se de recursos aos quais os construtores do direito foram obrigados a recorrer como meios curiosos para se atingir fins necessários, sendo uma prática usual entre os romanos[74].

FULLER inicia seu escrito apontando o uso ostensivo do instituto nos sistemas da *"commom law"*, sendo que tal fato possivelmente se deve ao modelo estrutural do referido sistema, que se consolida a partir de casos práticos e onde a prestação jurisdicional atua de forma mais criativa do que no sistema romanístico. Todavia, como já apontado, FULLER enxerga o instituto pulverizado por todos os sistemas jurídicos, inclusive na produção doutrinária.

De tais considerações, algumas questões são suscitadas e oportunamente serão tratadas em tópicos individuais, nos capítulos posteriores: 1. a emergência de Estados com cunho social, nos quais o executivo passa a ter um papel fundamental, reivindicando posições inexistentes nos Estados liberais ou que eram realizadas no âmbito particular; 2. a emergência da atividade criativa dos tribunais em sistemas de "*civil law"*, como atividade legislativa negativa[75-76].

A tomada de decisões e a necessidade de solução de conflitos abre um cenário mais propício para o uso de analogias entre fatos já juridicizados e outros inéditos. Assim, acaba sendo corriqueiro empregar-se uma solução de um caso para solucionar outro, como se o novo

---

[73] ***The Works of Jeremy Bentham****,* v. 1, disponível em https://oll.libertyfund.org/title/bowring-the-works-of-jeremy-bentham-vol-1, acesso em 27 nov. 2023. "Com relação a esta e outras ficções, talvez tenha havido um tempo em que elas tiveram sua utilidade. Com instrumentos deste temperamento, não negarei, mas que algum trabalho político pode ter sido feito, e esse trabalho útil, que; nas circunstâncias da época, dificilmente poderia ter sido feito com qualquer outro. Mas a temporada de ficção acabou: de tal forma que o que anteriormente poderia ter sido tolerado e aprovado sob esse nome, seria, se agora tentasse ser posto em prática, seria censurado e estigmatizado sob as denominações mais duras de usurpação ou impostura" (tradução nossa). No original em inglês: *"With respect to this, and other fictions, there was once a time, perhaps, when they had their use. With instruments of this temper, I will not deny but that some political work may have been done, and that useful work, which; under the then circumstances of things, could hardly have been done with any other. But the season of Fiction is now over: insomuch, that what formerly might have been tolerated and countenanced under that name, would, if now attempted to be set on foot, be censured and stigmatized under the harsher appellations of encroachment or imposture."*.

[74] ***Commentaries on the Laws of England,*** v. 4, p. 422.

[75] CLÈMERSON CLÈVE, **Atividade Legislativa do Poder Executivo**, p. 93-143;

[76] JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: a insólita opção estatal pelo "viver perigosamente", *in* EURICO DE SANTI, **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**, p. 326-348.

caso tivesse a mesma natureza do fato anterior nas decisões judiciais, nas leis e em legislação não formal.

Críticas às ficções muitas vezes são tendenciosas, enquanto se tenta destruir uma tese jurídica por basear-se numa ficção, os mesmos críticos elogiam outras doutrinas, mesmo que sejam totalmente ficcionais, logo, há um arbítrio no eleger ficções boas ou ruins.

Neste ponto, chega-se a uma encruzilhada: ficções são boas ou más, ou dependem da conveniência e oportunidade do cientista ? FULLER questiona o que se deve fazer com as ficções. Essa solução somente é palpável, segundo ele, após se responder à questão: o que é uma ficção jurídica ? [77]

LON FULLER descarta que ficções não são mentiras, pois, além de não terem intenção de enganar, de fato não enganam ninguém. Muitas vezes a ficção é resultado de uma modificação natural da interpretação jurídica, sem alterar a lei, não obstante, modificando seu significado para que corresponda a uma atualização histórica dos fatos jurídicos hodiernos; ou uma forma muito sutil do juiz legislar, muitas vezes influenciado por alguma tendência ou doutrina que justifica a mudança da lei. A ficção não pretende enganar, sendo apenas uma cúmplice de um engano, não a autora principal[78-79].

Uma ficção deve ser, necessariamente, uma suposição conscientemente falsa, pois, se o jurista acredita na afirmação não se trata de uma ficção. Contudo, FULLER debate-se com o conceito de crença, afirmando que, muitas vezes, as crenças de uns podem soar como ficção para outros. A consciência ou não da crença sobre um fato jurídico não serve para definir ficção, pouco importando se o articulador acredita ou não no que exara. A consciência total ou parcial da falsidade não modifica a natureza ficcional dos fatos jurídicos e de sua utilidade. Segundo FULLER, uma ficção somente será segura quando usada com pleno conhecimento de sua falsidade.[80]

---

[77] ***Legal ...,*** *op. cit.,* p. 04, *"O que devemos fazer com a ficção? Deveríamos tentar reafirmar a lei 'em termos de realidade?' Poderíamos ter sucesso nessa tentativa? Existem ficções boas e más?"* No original em inglês: *"What should we do about the fiction? Should we attempt to restate the law 'in terms of reality?' Could we succeed in such an attempt? Are there good and bad fictions?"*

[78] *Ibid.,* p. 07, *"A ficção, como tal, não tem a intenção de enganar. Pode, talvez, ser responsabilizada como cúmplice num processo de engano, mas não como principal."* No original em inglês: "*The fiction, as such, is not intended to deceive. It may, perhaps, be held accountable as accomplice in a process of deception,but not as principal*."

[79] MAINE, ***Ancient...,*** *op. cit.,* p. 23-24.

[80] ***Legal...,*** *op. cit.,* p. 08-11.

FULLER perquire sobre o grau das ficções, quando elas são o último recurso para sustentar verdades, instigando os seus leitores a refletirem acerca de doutrinas jurídicas que somente são expressáveis por meio de ficções, sendo, comumente, uma forma metafórica de expressão da verdade[81].

Algumas expressões comuns em direito são construções linguísticas sofisticadas que passam despercebidas entre os juristas, tais como: "fusão de bens", "frutos de obrigações", "pagar tributo" *etc*. Todas essas expressões são coloquialmente usadas pelos operadores do direito, sem a consciência da expressão literal, como se fossem verdades[82]. Sobre essa questão há o conhecido estudo de PAULO DE BARROS CARVALHO sobre os possíveis sentidos semânticos da palavra "tributo"[83].

FULLER alerta que, juridicamente falando, fusão continua sendo fusão e frutos continuam sendo frutos e, da mesma forma o tributo. Quando o significado da palavra não muda, trata-se de uma ficção, e quando o uso na expressão faz mudar o sentido semântico da coisa, tratar-se-ia de uma ficção ou de um mero jogo de linguagem ? Ficção é tomar uma coisa por outra somente ?

Uma ficção morre quando há *"[...] uma mudança compensatória no significado das palavras ou frases envolvidas"*[84]. Essa mudança semântica no significado da expressão ou palavra cumpre a função de preencher lacunas no direito, legitimando os institutos que até então eram ficcionais e passam a ser verdadeiros institutos jurídicos. Isso pode ocorrer, segundo LON FULLER, pela mudança substancial na função do instituto jurídico que acaba refletindo paralelamente no sentido da palavra.

Um bom exemplo de mudança de sentido semântico de uma palavra é a palavra latina "*fiscus"*, que, ancestralmente era uma espécie de balaio de vime para a colheita da uva e que passou a ser usada para o recolhimento dos tributos pelos publicanos. Ao longo da construção do Direito Romano Público, assumiu outros sentidos, chegando, ao fim da República e ao longo

---

[81] *Ibid.*, p. 10-11.

[82] *Ibid.*, p. 10-12.

[83] **Curso de Direito Tributário**, p. 60-68.

[84] FULLER, ***Legal...,*** *op. cit.*, p. 14, *"Uma ficção morre quando ocorre uma mudança compensatória no significado das palavras ou frases envolvidas, que funcionam para preencher a lacuna que existia anteriormente entre a ficção e a realidade."* (tradução nossa). No original em inglês: "*A fiction dies when a compensatory change takes place in the meaning of the words or phrases involved, which operates to bridge the gap that previously existed between the fiction and reality*."

do Principado de Júlio César, como sinônimo de *"[...] um baú, provincial ou departamental, contendo dinheiro público"* [85].

FULLER fala que há palavras empregadas no direito que, muito provavelmente, foram usadas literalmente no âmbito jurídico, passando por períodos de alargamento, nos quais o sentido era percebido como uma ficção, ocorrendo a chamada **mudança compensatória**, e assumindo um novo significado não mais fictício[86].

Isso acontece em todos os campos da linguagem: mesmo as ciências em geral, com exceção da Epistemologia, aceitam conceitos com determinados significados como elementos dados, sem perquirir a forma como foram construídos intelectualmente[87]. Por esse motivo, o autor menciona que, ocasionalmente, a eliminação de uma ficção jurídica de uma ordem implica apenas substituir uma metáfora morta por outra viva, além disso, como já mencionado, aquilo que surgiu como ficção ou metáfora linguística no direito, pode verter-se na coisa em si,

> Aqueles que sustentam que a personalidade jurídica é ou deveria ser uma ficção, deveriam lembrar que a palavra persona significa originalmente 'máscara' e que sua aplicação aos seres humanos foi originalmente uma metáfora. Eles não argumentariam que é uma ficção para dizer que Bill Smith é uma pessoa; a afirmação de que a "pessoa

---

[85] PETER ASTBURY BRUNT, *The 'Fiscus' and Its Development.* ***The Journal of Roman Studies****,* v. 56, n. 1-2, p. 75-91, disponível em http://www.jstor.org/stable/300135, acesso em 01 jan. 2024.

[86] ***Legal...,*** *op. cit.,* p. 15, *"Provavelmente houve um tempo em que essas palavras eram aplicadaslegalmente em seu sentido literal. Então se iniciou um período de extensão, durante o qual o uso continuado dessas palavras foi provavelmente sentido como ficcional. Mas ocorreu a inevitável mudança compensatória no significado das palavras; as expressões adquiriram um significado novo e não ficcional."* (tradução nossa). No original em inglês: "*There was a time, probably, when these words were applied legally in their literal sense. Then a period of extension set in, during which the continued use of these words was probably felt as fictional. But the inevitable compensatory change in word meaning took place; the expressions acquired a new, nonfictional meaning*."

[87] EDWARD SAPIR, ***Language:*** *An Introduction to the Study of Speech,* p. irreg., *"O nascimento de um novo conceito é invariavelmente prenunciado por um uso mais ou menos tenso ou prolongado de material linguístico antigo; o conceito não atinge a vida individual e independente até que encontre uma corporificação linguística distinta. Na maioria dos casos, o novo símbolo é apenas algo elaborado a partir de material linguístico já existente, de formas mapeadas por precedentes esmagadoramente despóticos. Assim que a palavra está à mão, sentimos instintivamente, com um certo suspiro de alívio, que o conceito é nosso para o manuseio. Só quando possuímos o símbolo é que sentimos que possuímos uma chave para o conhecimento ou compreensão imediato do conceito. Estaríamos tão prontos a morrer pela 'liberdade', a lutar pelos 'ideais', se as próprias palavras não estivessem ressoando dentro de nós? E a palavra, como sabemos, não é apenas uma chave; também pode ser um grilhão."* (tradução nossa). No original em inglês: *"The birth of a new concept is invariably foreshadowed by a more or less strained or extended use of old linguistic material; the concept does not attain to individual and independent life until it has found a distinctive linguistic embodiment. In most cases the new symbol is but a thing wrought from linguistic material already in existence in ways mapped out by crushingly despotic precedents. As soon as the word is at hand, we instinctively feel, with something of a sigh of relief, that the concept is ours for the handling. Not until we own the symbol do we feel that we hold a key to the immediate knowledge or understanding of the concept. Would we be so ready to die for 'liberty,' to struggle for 'ideals,' if the words themselves were not ringing within us? And the word, as we know, is not only a key; it may also be a fetter*."

> jurídica" deve necessariamente envolver uma ficção deve basear-se, em última análise, na noção de que a palavra "pessoa" atingiu o fim legítimo da sua evolução e que deveria ser fixado onde está agora. (tradução nossa)[88].

Para definir se uma ficção está viva ou morta seria necessário perquirir se a situação jurídica é uma suposição, hipótese ou conjectura. Se a suposição não mais demanda uma operação de sobreposição de conceitos, então, deixou de ser uma ficção[89].

As formas de eliminar as ficções são a **rejeição**, mediante postura do legislador, do intérprete ou do julgador de assumir que dada situação ou instituto jurídico é ficcional; ou mediante a **redefinição**, vertendo aquilo que originariamente foi uma ficção em parte do vocabulário técnico do direito. FULLER afirma que a maior parte dos institutos jurídicos atuais são restos mortais de ficções anteriores. A questão reside em saber por que algumas ficções são ressignificadas e passam a ser verdades jurídicas de um sistema descritivo de direitos, ao passo que outras, simplesmente, desaparecem.

Segundo a *"Teoria da Verdade Jurídica",* quando se introduz no direito algum conceito, seja ele com significado sintático, semântico ou pragmático, vira uma realidade jurídica[90]. Essa concepção, visivelmente, é a de KELSEN ao propor que o direito não se reporta a uma realidade natural, ele é sua própria realidade, ditando como será esse dever ser. Coisas naturalmente diferentes podem se tornar iguais na realidade jurídica.

Não haveria como rejeitar por completo as ficções, pois se tratariam de simples dilatações forçadas da linguagem do direito. Assim, a solução plausível talvez resida em encontrar um meio termo para tais usos, acentuando que as ficções que perduram são aquelas retroalimentadas, as quais passam a fornecer conceitos úteis ao direito. Para FULLER, a evolução dos conceitos e suas ressignificações linguísticas têm tido bons resultados, no entanto,

---

[88] FULLER, ***Legal...,*** *op. cit.*, p. 16-19, no original em inglês: "*Those who contend that 'corporate personality' is and must be a fiction should be reminded that the word person originally meant 'mask'; that its application to human beings was at first metaphorical. They would not contend that it is a fiction to say that Bill Smith is a person; their contention that 'corporate personality' must necessarily involve a fiction must be based ultimately on the notion that the word person has reached the legitimate end of its evolution and that it ought to be pinned down where it now is.*"

[89] *Ibid.*, p. 19, *"A morte de uma ficção pode, pode ser caracterizada como o funcionamento automático da lei – da operação legal – para economia de esforços mentais."* (tradução nossa). No original em inglês: "*The death of a fiction may indeed be characterized as a result of the operation of the law of economy of effort in the field of mental processes*".

[90] RAYMOND SALEILLES, ***Personnalité Juridique****: Histoire et Théories,* p. 612-616.

sempre se esbarra em conceitos ficcionais desastrosos, corruptivos de qualquer senso linguístico e altamente tendenciosos[91].

Em razão da necessidade do direito de um vocabulário técnico, muitas ficções tornaram-se verdades jurídicas. Muitas vezes o que impede esse desenvolvimento é o desconhecimento técnico, mesmo dos operadores da justiça, dos conceitos de teoria do direito, o que acaba reduzindo as interpretações jurídicas a meras literalidades do sentido sintático linguístico das proposições normativas doutrinárias. Muitos operadores desconhecem a necessidade de redefinição e reforma e tendem a manter a linguagem do direito metafórica para alavancar à persuasão. Um bom exemplo é tomar a notificação tácita por efetiva. Se adotarmos as expressões como similares, elas não terão como resultado apenas um efeito jurídico, mas, sobretudo, estar-se-á criando uma força persuasiva vicária dada à primeira forma de notificação[92].

Trazendo o fenômeno para o âmbito do Direito Tributário Brasileiro, no Artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional, a homologação tácita, em cinco anos, extingue o crédito tributário, funcionando como uma declaração expressa da obrigação tributária satisfeita, conferindo, ainda, uma força persuasiva vicária ao instituto, parecido com o efeito de uma coercibilidade, principalmente para a fazenda pública. DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO assinala que o chamado silêncio administrativo segue o paradigma das ficções, qual seja, considerar um evento igual a outro, sabendo da discrepância entre os dois eventos, mas desejando o mesmo regime jurídico para ambos[93].

---

[91] ***Legal...,*** *op. cit.*, p. 33, *"'intenção construtiva' e a 'maldade implícita' destacam-se como cicatrizes na linguagem do direito, as feridas linguísticas das ficções descartadas."* (tradução nossa). No original em inglês: "*'constructive intent' and 'implied malice' — these expressions stand out like ugly scars in the language of the law, the linguistic wounds of dis carded make-believes"*.

[92] Adota-se a expressão **força persuasiva vicária** aos institutos jurídicos ficcionais, sejam eles vivos, mortos ou redefinidos para demonstrar que além do exercício de efeitos jurídicos, a ficção muitas veze cumpre a tarefa de criar um exercício de poder. No mesmo sentido, MICHEL FOUCAULT, **Vigiar e Punir**: nascimento da prisão, p. 167: *"Uma sujeição real nasce mecanicamente de um relação fictícia"*.

[93] ***Presunciones...,*** *op. cit.*, p. 137-138, que aduz o seguinte*: "O pressuposto paradigmático da ficção jurídica contido no nosso ordenamento jurídico, e que bem pode servir para complementar esta definição, é o que se designa por 'presunção de silêncio administrativo'. Através deste instituto jurídico, como se sabe, a Lei substitui a ausência de testamento administrativo expresso pela presunção de que, para determinados fins, esse testamento ocorreu, quer com conteúdo negativo ou desdenhoso, quer com conteúdo positivo ou afirmativo. Nota-se, portanto, que a chamada 'presunção de silêncio administrativo', cuja aplicação ao domínio tributário hoje se mostra inequívoca, reproduz integralmente o esquema operacional típico das ficções, em que se estabelece que A será considerado igual a B, mesmo sabendo que isso é falso, com o único propósito de atribuir a A o regime jurídico que já havia sido descrito para B."* (tradução nossa). No original em espanhol: *"El supuesto paradigmático de ficción juridica contenido en nuestro ordenamiento jurídico, y que bien puede servir*

Quando a ficção é usada por tanto tempo que perde o poder persuasivo, então estar-se-ia diante de uma ficção morta ou ressignificada. Para construir a persuasão vicária, o expediente muitas vezes empregado pelos tribunais e pela lei e a "*praesumptio iuris et iuris",* - que não admite prova em contrário -, mantendo uma analogia conveniente e persuasiva. O tema das presunções no Direito Tributário e sua analogia ou afastamento das ficções tributárias será analisado oportunamente.

FULLER aponta que o ramo das responsabilidades e obrigações do direito são, em geral, os mais acometidos pelo fenômeno da ficção. Por implicarem responsabilizações necessitam, constantemente, de justificativas e de desculpas para opor seus efeitos.

A persuasão vicária das ficções nem sempre é algo premeditado ou uma atitude longamente estudada e prevista; muitas vezes é resultado apenas de uma construção semântica conveniente ou de gosto pessoal do legislador ou do julgador[94]. A **retórica**, segundo FULLER, é um brilhante atalho intelectual para manter um raciocínio válido e conservar a persuasão da

---

para complementar esta definición, es el que se conoce con el nombre de 'presuncion de silencio administrativoy'. Mediante este instituto juridico, como es sabido, la Ley sustituye la ausencia de voluntad administrativa expresa presumiendo que, a ciertos efectos, dicha voluntad se ha producido, bien con un contenido negativo o desestimatorio, bien con otro positivo o afirmativo. Puede por tanto advertirse que la llamada 'presunción de silencio administrativo', cuya aplicación al ámbito tributario se muestra hoy inequívoca reproduce integramente el esquema operativo propio de las ficciones, en el que se establece que A será considerado igual a B, aun sabiendo que ello es falso, a los únicos efectos de atribuir a A el régimen juridico que ya había descrito para B"

[94] ***Legal...,*** *op. cit.,* p. 26: *"O juiz que recorre a uma forma artificial de formulação que implica a existência de uma notificação efetiva quando somente houve a fictícia, não pesou isso conscientemente premeditando as vantagens da clareza contra as da retórica. Se ele escolhe a metáfora de um fato jurídico árido é porque dessa forma ele conseguiu de autoconvencer. Deve-se lembrar, também, que a retórica é muitas vezes um atalho intelectual. É a consequência da maior dificuldade em ajustar uma exposição de razões satisfatória que se percebe de forma inarticulada como válida. A metáfora, nesses casos, se torna um recurso tentador. O desejo de manter a forma persuasiva da lei é muitas vezes o que impulsiona a preservação de uma forma argumentativa que torna a lei aceitável para aqueles que não tem tempo ou capacidade para compreender razões que não são obvias – esta classe às vezes escapa ao próprio autor da declaração."* (tradução nossa). No original em inglês: "*The judge who resorts to an artifical form of statement which insinuates the existence of actual notice in a case where it is dear no actual notice exists has not consciously weighed the advantages of clarity against those of rhetoric. If he chooses metaphor to dry legal fact, it is because the former mode of expression suits his personal taste and has been successful in winning over his own conscience. It should be recalled, too, that rhetoric is frequently na intellectual shortcut. It is often a matter of the greatest difficulty to frame a satisfactory exposition of reasons that one feels inarticulately are sound. At such times metaphor offers a tempting expedient The desire to keep the form of the law persuasive is fressa quently the impulse to preserve a form of statement that will make the law acceptable to those who do not have the time or the capacity for understanding reasons that are not obvious — and this class sometimes in eludes the author of the statement himself*."

lei[95]. A grande celeuma decorre do surgimento de relações jurídicas resultantes de ficções. Um bom exemplo seria a responsabilidade tributária de terceiros. Seria uma ficção afirmar que a responsabilidade pelo adimplemento tributário dos filhos menores é dos pais, mesmo que eles, sequer sejam sujeitos passivos da relação ? Passar a ser parte de uma relação jurídica tributária, sem ter materializado o fato correspondente à hipótese de incidência tributária, seria uma ficção ? Ou tratar-se-ia de uma ficção morta pela mudança de significado das palavras ? O responsável tributário passa a ser sujeito da relação, mesmo sendo um fato fictício, mantendo-se a persuasão vicária da proposição normativa.

Na *"common law",* as ficções mais antigas são as declarações criadas pelos tribunais, as quais se referem a relações jurídicas e não a fatos. JOHN AUSTIN explicou algumas ficções como pura imbecilidade ou fantasias divertidas não premeditadas, já que quem as exara são membros sérios e veneráveis das cortes[96]. As ficções podem ser formas muitos específicas de descreverem determinadas situações jurídicas, valendo somente para essas situações. Por exemplo, a responsabilidade tributária só vale para determinadas situações jurídicas especiais, não para todas as relações jurídicas tributárias ou jurídicas gerais.

Tanto a *"common law"* quanto a *"civil law"* têm tradição ficcional, tanto que no Direito Romano as ficções eram abundantes, tais como considerar como cidadão romano o estrangeiro em determinadas situações jurídicas. A maior diferença entre os sistemas é que, no romanismo, havia um reconhecimento gramatical da falsidade, logo presumida na lógica do **como se**, ao passo que nos sistemas consuetudinários, a ficção assume a forma **é** ou, que FULLER chama de assertivas. Na prática a ficção presumida (romanística) e a assertiva são reconhecidamente falsas. Quando se está diante de uma afirmação sabidamente falsa, pouco imporá se a construção é gramatical, como acontece nos sistemas romanistas, ou sob a forma de decisão[97].

Essa observação é pontualmente importante, pois, em face do crescente aumento das decisões criativas, no Brasil, pouco importa afirmar que a ficção é assertiva/factual ou gramaticalmente posta pelo sistema legislativo. Aparentemente, a ficção factual mais

---

[95] No mesmo sentido LUIS ALBERTO WARAT, **Mitos e Teorias na Interpretação da Lei,** p. 127 e 139: *"A informação só é reconhecida neste valor conferido",* ou seja, o valor que se atribui à ficção, *"[...]o sentido da informação e suas interações serão roubadas do âmbito preciso do raciocínio lógico, mas devolvidos no álibi mágico do valor confirmado. O raciocínio retórico é assim, uma fala roubada como informação, mas reconstituída como valor".*

[96] *Apud* FULLER, ***Legal...,*** *op. cit.*, p. 29.

[97] *Ibid.,* p. 35-36.

conservadora, não logra êxito ao assumir a forma do **como se** (ficção presumida/romanista). A falsidade escrita não muda sua natureza. As diferenças na nomenclatura ficcional residem mais na natureza das estruturas processuais dos dois sistemas do que na natureza das ficções.

Outro fato é que uma ficção jurídica não desqualifica a existência de uma instituição social no mundo real, assim como a existência de uma realidade social por trás da ficção não descaracteriza o argumento como fictício. O que pode acontecer é a morte da ficção por ressignificação, como anteriormente analisado.

Em síntese, podemos aglutinar o pensamento de LON FULLER, na sua busca pela conceituação do instituto, considerando que uma ficção se trata de uma construção linguística, semântica ou pragmática, que aplica um significado por outro, sabidamente falso e que produz um efeito persuasivo vicário.

2.4 O CONCEITO DE ALF ROSS

2.4.1 Considerações Iniciais

Preocupado em dar uma definição às ficções jurídicas, considerando-as verdadeiro instituto do direito, ALF ROSS debruça-se sobre o tema ao longo de sua obra e, sobretudo, em texto publicado no livro "*Legal Philosophy"*, cordenado por GRAHAM HUGHES, intitulado como "*Legal Fictions".*

ROSS foi professor da Universidade de Copenhague e possui um brilhante trabalho sobre Direito e Justiça, detalhando que *"O direito tem sua meta dentro de si mesmo: realizar o ideal de justiça".* Isso, entretanto, não implica que todas as normas jurídicas reflitam necessariamente a justiça dentro de um padrão racional, pois a razão humana deriva de *"um pequeno número de princípios básicos e evidentes e a retidão da norma particular depende de poder ser considerada como deduzida daqueles princípios básicos"*[98].

Para ROSS, o objeto da ciência do direito origina-se de um fato real social, mas que deve ter uma identidade com a validade do direito, nos mesmos moldes definidos por HANS

[98] **Direito e Justiça**, p. 319.

KELSEN[99]. Representante do moderado realismo jurídico escandinavo, aponta que a literatura jurídica carece de uma definição explícita de ficção e, pela relevância do instituto, faz-se necessária a significação[100].

ROSS afirma que as ficções cumprem um papel importantíssimo na prática e na interpretação do direito, distinguindo ficções jurídicas criativas, das dogmáticas e teóricas. Relembrando as lições de HENRY SUMMER MAINE, aponta a importante função das ficções no desenvolvimento das leis e no desenvolvimento histórico dos sistemas jurídicos.

ROSS sublinha o perigo que existe em leis ficcionais que dirigem determinados institutos a outras circunstâncias, pois pode haver casos profundamente distintos, nos quais se estudou a situação original, que não seriam adequados na situação fictícia.

Para o autor escandinavo, o estudo mais agudo sobre ficções foi o desenvolvido por HANS VAIHINGER na *"Filosofia do Como Se"*, observando que o mesmo chegou a ponto de entender que tudo - todas categorias de objetos matemáticos e todas as ideias - seriam ficções, ressalvando-se apenas aqueles dados oriundos de absoluta sensatez empírica[101].

Citando TOURTULON e JEROME FRANK; ALF ROOSS analisa que esses autores procuraram conceituar ficção chegando à conclusão de que consiste em *"[...] uma afirmação falsa"*[102]. Na ficção, não se pretende enganar ninguém. Quem fabrica a ficção tem consciência da falsidade na qual ela se embasa, diferentemente da ilusão ou dos mitos, cujo raciocínio é o da crença.

Portanto, um razoável início de discussão reside no fato de admitir que a ficção é uma suposição consciente e assumidamente falsa.

Criativas são as ficções que são extensões analógicas das leis, é um processo de criação do direito pela expansão de leis existentes. Para ROSS, tal atividade criativa é a mesma coisa que interpretação analógica do direito. Quanto mais factível a realidade da extensão, mais presumidamente lógica ela será, afastando-se de uma ficção. A ficção criativa não revela nenhuma característica especial, resulta de simples *"fingimento"* de que uma dada situação é

---

[99] DIOGO LUIZ CORDEIRO RODRIGUES, Alf Ross e Seu Realismo Jurídico: uma resenha crítica, **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito**, n. 1, disponível em https://revistas.unisinos.br/index.php/RECHTD/article/view/rechtd.2016.81.12/5324, acesso em 10 jan 2024, p. 117-119.

[100] *Ficciones Jurídicas, in* HANS KELSEN; LON FULLER; ALF ROSS, ***Ficciones Jurídicas***., p. 110.

[101] *Loc.cit.*

[102] *Loc.cit.*

idêntica à condição prevista em uma norma, sujeitando a situação análoga o mesmo tratamento que se dá ao fato descrito pela lei[103].

Na ficção, não há suposição e nem tampouco altercação sobre o fato em si, que se sabe que não é em nada idêntico em natureza ao fato legal. Quando a lei é antiga e fala somente em conceder determinados direitos aos homens (indivíduos do sexo masculino), por exemplo, logicamente que tais direitos devem ser estendidos às mulheres; não há, com essa afirmação, que se presumir ou entender que uma mulher é um homem. Para uma situação singular, criasse uma lei com o mesmo conteúdo e previsão, concedendo determinados direitos para mulheres. Assim, uma ficção criativa pode ser apenas uma forma de **falar**, uma expressão singularizada para determinada situação, na qual é prudente se aplicar uma lei para uma situação em que não há lei[104].

A ficção criativa livraria os tribunais do peso de inventarem leis, pois a analogia ficcional, seria apenas uma forma de se falar sobre as mesmas coisas. ROSS questiona se esse paradigma não residiria numa mentira dos juízes para esconder fatos ou, ainda, num autoengano, numa ilusão da magistratura, que acredita somente aplicar leis. O problema reside não na criação de um dogma jurídico, mas na administração, pelos tribunais, de ficções jurídicas teóricas[105].

2.4.2 Ficção como Conceito Linguístico e com Função Fabuladora *("Fabulatory Function")*

Para construir satisfatoriamente um conceito de ficção jurídica, a solução encontrada pelo professor da Universidade de Copenhague, conversa com a ressignificação do conceito de ficção, *"[...] porque a definição dominante de ficção como uma suposição conscientemente falsa é contraditória."* ROSS entende que para poder dominar uma definição de ficção se faz necessário se debruçar sobre alguns paradigmas da comunicação linguística[106].

---

[103] *Ficciones..., op. cit.* p. 112.

[104] *Ibid.*, p. 113.

[105] *Ibid.*, p. 114: *"Nem ficções, nem mentiras, nem ilusões parecem categorias apropriadas para explicar o fenómeno em questão. Talvez então os juízes, fraudadores enganados, sejam vítimas da sua própria duplicidade?"* (tradução nossa). No original em espanhol: "*Ni las ficciones, ni las mentiras ni las ilusiones parecen categorias adecuadas para dar cuenta del fenómeno en cucstión. Sonquizás entonces los jueces,* betrogenen Betrügëre, *vïctimas de su propia duplicidad?*"

[106] *Ibid.,* p. 114, em espanhol: "*Porque la definición dominante de ficción como asunción conscientemente falsa es contradictoria y carece, por tanto, de referencia*."

CRISTIANO ROSA DE CARVALHO, ao desenvolver sua tese sobre ficções jurídicas tributárias, também lançou mão do recurso linguístico para compreender o fenômeno das ficções no direito. Para ele, as ficções são atos ilocucionários, ou seja, um ato da fala com força **fabuladora**, expressão idêntica à usada por ROSS, sem comprometimento com a realidade, uma desvinculação normativa entre o real e o Direito[107].

ROSS sustenta que um ato da fala poderá gozar de numerosas perspectivas a depender do plano do discurso que se emprega, resultando em fenômenos linguísticos absolutamente distintos. Para ele, o ato da fala é um processo meramente fonético, uma série de sons ou símbolos para esses sons, que não resultam, necessariamente, em um ato de fala. É preciso algo mais para comunicar, que envolve uma estrutura de regas sintáticas de alguma língua e um significado, pois o mero acerto das regras de uma língua não implica comunicação propriamente dita; é necessário a locução ter significado dentro de qualquer lógica. ROSS, portanto, adiciona o sentido semântico para haver comunicação, descartando como atos da fala sentenças que violam a lógica formal. Há também locuções que seguem a lógica formal, mas devem ser rejeitadas semanticamente, porque são usadas dentro de jogos pragmáticos, com uma finalidade prática específica[108]

Assim, distingue os atos da fala como 1. sequência lógica, 2. uma frase ou expressão, 3. um significado e 4. um ato linguístico. Desse modo, frases idênticas podem ter significados distintos, em situações específicas, e construções absolutamente paradoxais poderão ter o mesmo significado em determinadas circunstâncias[109].

---

[107] **Ficções...,** , p. 222*, "A ficção jurídica é um ato da fala, que propositalmente não vincula algum aspecto da regra à realidade jurídica, à realidade institucional ou à realidade objetiva, de modo a assim poder gerar efeitos que não seriam possíveis de outra forma."* Em mesmo sentido, ROSS, *Ficciones..., op. cit.*, p. 119: *"[...] Neste caso, a comunicação não tem função informativa, mas sim fabuladora (narração de uma história)"* (tradução nossa). No original em espanhol: "[...] *En este caso la comunicación no tiene una función informativa, sino fabulativa (la narration de una historia)*".

[108] CARLOS RENATO CUNHA, **Praticabilidade Tributária:** Eficiência, Segurança Jurídica e Igualdade, p. 446, sosbre a função fabuladora das ficções, faz apropriado comentario: *"No caso das ficções, o entimema decorre de um raciocínio metafórico. Expande-se o campo semântico de um conceito (o fixado na norma expedida) a outro (o fixado na norma superior que se está a aplicar), daí a dogmática falar em previsão de fato jurídico diverso do constante em outra norma, de fato que se sabe falso, de modificação de conceito oriundo do próprio direito etc. Não deixa de ser um modo de romantizar as ficções tributárias: metáforas jurídicas! Isso não significa que, juridicamente, sejam todas 'belas', como veremos mais tarde. Kelsen vê-las como um raciocínio analógico, o que não deixa de ser real eis que as analogias nada mais são que metáforas, como afirma Perelman.1368 São nítidos usos da função fabuladora da linguagem, na classificação de Alf Ross, ou da função ficcional, na nomenclatura de Cristiano Carvalho, sendo ela verificável na dimensão ilocucionária da fala, como ensina John R. Searle".*

[109] *Ficciones..., op. cit.*, p. 115.

Uma frase pode assumir vários caminhos, como: o diretivo, o presuntivo, o proposicional *etc*. Uma proposição, por exemplo, nem sempre será verdadeira. É possível brincar com seu significado, mas não quer dizer que ela será aceita como verdadeira. A verdade ou a falsidade de tal proposição poderá ser definida apenas em momento posterior. **Articular uma situação como realidade é do campo semântico, aceitá-la como verdade é um ato pragmático**[110].

O que se faz com a proposição, a decisão que se toma sobre seu conteúdo é da ordem do plano pragmático. A atitude que se toma em relação à afirmação feita pela proposição é que possibilita que um pensamento, antes sem validade, torne-se aceito e válido. Aqui, parece que ROSS se aproxima de KELSEN, ao dizer que a ficção vertida em lei ou decisão, é direito.

Sobre o processo de criação das proposições, elas são realizadas em atividade de formação pessoal de opinião, em solilóquio. Aceitar a proposição também é um ato interno, diferente do uso da proposição numa comunidade ou como ato social. Nesse passo, elas pode ser adaptadas para assumir uma função persuasiva, com o fito dos destinatários a aceitarem como verdades, pouco importando se o prolator acredita na verdade exarada, lembrando que opinião e verdade são grandezas distintas. Neste caso, o interlocutor não estaria produzindo uma mentira, mas apenas tentando induzir em verdade o interlocutor acerca de uma opinião na qual acredita estar certo.

Entendidos os planos da linguagem, ROSS passa a analisar o conceito de ficção tradicional como sendo uma suposição consciente de uma falsidade. Ele afirma que a palavra **suposição**, na tradicional definição, deve ser compreendida como uma proposição aceita, *"[...] portanto, é um julgamento",* logo, uma "*contradictio in adjecto"* (contradição em termos), pois, o interlocutor entende que a ficção é simultaneamente verdadeira (no solilóquio) e falsa na premissa. **Ficção seria um julgamento verdadeiro de uma falsidade**[111].

Nas hipóteses (suposições), a proposição demanda prova; na ficção, a *"[...] proposição falsa está fora de dúvidas"*[112]. Um julgador ou legislador que lança mão de uma ficção está exarando uma proposição sabidamente falsa, mas, por ele entendida e julgada verdadeira, portanto, passível de validade no plano jurídico. Quando o julgador ou legislador

---

[110] ROSS, *Legal... op.cit.* p. 228, "Assim, temos um uso pragmático que difere tanto de afirmar uma proposição quanto de aceitá-la." (tradução nossa). No original em inglês: *"Thus we have a pragmatic use that differs both from asserting a proposition and from accepting it. Let us call this use the 'posing' of propositions*".

[111] *Ficiones... op. cit..*, p. 116-118.

[112] *Ibid.*, p. 118.

articula uma suposição (hipótese), cuja falsidade da declaração é escondida do destinatário, então estar-se-ia diante de uma mentira ou de uma crença.

A definição tradicional de ficção somente poderia ser mantida, admitindo-se que a ficção é uma **afirmação falsa cuja falsidade não é mantida escondida**. Caso a palavra **suposição**, aplicada na ficção, seja interpretada como julgamento, hipótese ou afirmação, então não poderá ser uma ficção, pois jamais será falsa.

ROSS, para tentar um conceito de ficção adequado, parte do significado que a palavra ficção encontra num tipo determinado de literatura, cuja manifestação da imaginação é a marca. Na ficção, a proposição não pretende afirmar nada nem veicular qualquer informação. Não é uma hipótese nem pode ser considerada duvidosa, ao contrário, não é necessariamente falsa, porque em algum momento e sentido pode ter acontecido ou acontecer. Tudo que se ficciona na arte é **como se** fosse verdade, mentira ou dúvida. A verdade em si pouco importa, por isso ROSS diferencia: há um hiato, de ordem pragmática, entre afirmar uma ficção e aceitá-la[113].

A função fabuladora da ficção não pretende que o interlocutor acredite nos fatos apresentados como verdadeiros, ela apenas o convida a imaginar o mundo de determinada maneira. Existe, segundo o professor da Universidade de Copenhague, uma convenção básica de que, na ausência de qualquer menção específica, um enunciado é uma afirmação reivindicando verdade. Restando como uma mentira, o prolator terá responsabilidade. Mas se a afirmação é feita sem a intenção de enganar, ainda que reste verdadeira ou falsa, não haverá responsabilidade. Esse tipo de comunicação não é propriamente uma afirmação, mas a formulação de uma proposição convencional[114].

---

[113] *Ficciones..., op. cit.*., p. 118-119.

[114] *Ibid.*, p. 119: *"Assim, temos um uso pragmático que difere tanto de afirmar uma proposição quanto de aceitá-la. Vamos nos referir a esse uso como 'formulação' de proposições. O autor diz ao leitor: "Suponha que…", em que a suposição abrange todo o romance. O romance apresenta um mundo (ou realidade) imaginário (isto é, imaginado). Suas proposições podem ser verdadeiras. Contudo, mesmo que, como acontece na maioria dos casos, sejam falsas, o leitor não fica desapontado; porque não são apresentados como verdadeiros. O leitor é convidado a imaginar que o mundo é desta ou daquela maneira, mas não se pretende de forma alguma que o mundo realmente seja assim. Neste caso, a comunicação não tem função informativa, mas sim fabuladora (narração de uma história)."* (tradução nossa). No original em espanhol: "*Asi, tenemos un uso pragmático que difiere tanto de afirmar una proposición como de aceptarla. Refirâmonos a dicho uso como la 'formulation' de proposiciones. El autor dice al lector: 'Supongamos que...', en que la suposición abarca el conjunto de la novela. La novela présenta un mundo (o una realidad) imaginario (es decir, imaginado). Sus proposiciones pueden ser ciertas. Sin embargo, incluso si, como sucede en la mayoria decasos, son falsas, el lector no se siente decepcionado; porque no son presentadas como ciertas. Se invita al lector a imaginar que el mundo es de tal o cual manera, pero no se pretende en absoluto que asi es como es realmente el mundo. En este caso la comunicación no tiene una función informativa, sino fabulativa (la narration de una historia)*."

Um bom exemplo do pensamento de ROSS são as cartas/correspondências trocadas entre as pessoas no dia a dia. Caso, ao final de uma mensagem eletrônica, formule-se a seguinte sentença: **Coloco-me à sua inteira disposição,** jamais o intérprete da mensagem entenderá que o remetente está à sua disposição para tudo, tampouco cria-se, para ele, responsabilidades. Nessa situação, não há mentira e nem verdade, há uma convenção, essa é sua função. A afirmação não é de todo falsa, mas não pode ser confiável. Também não se trata de uma mentira, logo, é uma ficção, ou seja, uma verdade, mesmo que não haja realidade no fundo da interlocução[115].

Muitas vezes, a forma de dizer algo, ou a formulação de uma proposição convencional, que implica um comportamento **como se**, revela-se uma formalidade que visa reduzir conflitos e desgastes sociais, poupando-se a *"verdade nua e crua"* para situações apropriadas. Portanto, é uma grande característica da ficção que seja formulada, e não afirmada, tornando *"seu valor de verdade irrelevante"*[116].

Nesse ponto, ROSS enumera alguns tipos de ficção com suas respectivas funções: 1. a literária, com função narrativa; 2. a de cortesia, com função cerimonial; 3. *"[...] a científica, com a função de técnica de apresentação de teorias científicas"*, que são diferentes das hipóteses científicas. Modelos são ficções, não são mentiras, porque são formulações, desenvolvidas apenas como *"[...] representação da realidade"*[117].

No entanto, nenhuma dessas ficções vem aclarar precisamente o que é uma ficção jurídica teórica. Ressalta um outro tipo de ficção, que talvez venha a contribuir mais efetivamente para o conceito de ficção jurídica, mencionando as ficções míticas, que se prestam a reforçar crenças.

Um mito desempenha outra função, independentemente de possuir valor de verdade. O mito tem um valor simbólico que pode chegar à aceitação sólida. Assim, ROSS afirma que a ficção jurídica teórica pode ser compreendida como uma ficção mítica. A verdade, a mentira, ou a crença que se tem ou não sobre dada verdade, pouco importa. É uma formulação **sabidamente falsa, mas não necessariamente sabida**, pois o interlocutor pode nela acreditar, e que não pretende enganar, mas reforçar determinadas perspectivas, trazendo soluções para lacunas e paradoxos no direito, leia-se:

---

[115] ROSS, *Ficciones..., op. cit.*, p. 121.
[116] *Ibid.*, p. 122.
[117] *Ibid.*, p. 122.

> Nele encontramos uma manifestação de ideais relativos à exaltada independência da lei de todos os caprichos humanos. Nele é glorificada a imagem da lei como uma ordem eterna e imutável de autoridade divina. Nele, a instituição da autoridade judicial é investida de uma santidade que oculta a pessoa e a influência do juiz. (tradução nossa)[118].

A ficção jurídica teórica, assim como uma função mítica, cumpriria a tarefa de estruturar e justificar determinadas situações sabidamente falsas, ainda que o interlocutor acredite na sua veracidade.

ROSS acaba, ao nosso entender, definindo, ficções que modelam a ordem jurídica, ou *"lato sensu"*, ficções que, nesse trabalho, chamaremos de **ficções jurídicas de estrutura** e, oportunamente de **ficções da estrutura da ordem jurídica tributária**. Nessa perspectiva podem ser entendidas como proposições ou modelos que não são verdadeiros nem falsos, mas úteis e justificam determinadas decisões em relação a um certo ordenamento jurídico, assumindo a premissa conscientemente falsa, mas que pode ser objeto da crença do propositor.

Quem lança mão de uma ficção jurídica de estrutura jamais age com má-fé, segundo ROSS, pois não está proferindo conscientemente mentiras. Na verdade, a ficção apenas se relaciona com o grau de interpretação do mito que a sustenta, ou seja, se o juiz ou o legislador entende o mito literal ou simbolicamente, fornecendo suporte tanto para os ingênuos quanto para os *"críticos sofisticados"*. Relativamente à possibilidade de dizer o direito, seja resultado da pura verdade ou conscientemente falso, a ficção de estrutura, nesse caso, liga o juiz à ficção de que age ao arrepio da subjetividade e da independência da justiça, não sendo relevante se esse juiz acredita nessa ficção, ou mantém um posicionamento mais cético em relação a esses fatos[119].

2.5 O PORQUÊ DAS FICÇÕES JURÍDICAS COM ALGUMAS CONSIDERAÇÕES ÀS FICÇÕES TRIBUTÁRIAS

---

[118] ROSS, *Legal..., op. cit.,* p. 232, no original m inglês: "*In it we find a manifestation of ideals concerning the exalted independence of the law from all human caprice. In it the image of the law as an eternal and immutable order of divine authority is glori fied. In it the institution of judicial authority is invested with a sanctity that conceals the person and influence of the judge*".

[119] *Ficciones... op. cit.,* p. 124.

2.5.1 Introdução

Primeiramente, há que se distinguir uma ficção constituinte da própria ordem jurídica, como sistema de elementos estruturais, responsável por criar uma realidade efetiva, a do **dever ser**, cujo funcionamento e primados constituem a lógica do Direito. A sua base nomológica específica conduz sua forma de funcionamento autorregulamentar. Dentro do sistema jurídico, podem acontecer, supervenientemente, ficções jurídicas, dentro da premissa de se atingir alguma finalidade para conduzir a unidade do sistema jurídico.

A primeira ficção, ou a ordem jurídica, encontra justificativa em várias teorias políticas como as Contratualistas, a Teoria da Força, a Teoria Econômica ou Materialista de MARX e ENGELS, dentre outras, que podem ter tido base em um *"mundo factual sociológico"*, ou numa forma particular de concepção moral do mundo. Formalizado o sistema, passa a ser um conjunto de linguagens, desenvolvendo entidades proposicionais com um conjunto de pertinências, cujo fundamento é a validade[120].

O grande problema que observamos no uso das ficções é que ora são utilizadas para justificar a ordem moral, ora são utilizadas para justificar a pertinência do sistema jurídico, duas realidades absolutamente distintas. ROSS assinala o uso comum de ficções de estrutura, as quais são chamadas por ele de **ficções teóricas,** para embasar, sobretudo, as decisões judiciais, como uma das melhores formas de motivar o uso da ficção, sendo possível satisfazer tantos os leigos quanto os juristas mais sofisticados[121].

VAIHINGER sustenta o motivo das ficções na própria essência humana. Afirma ele que *"Conhecer significa apenas trabalhar com as metáforas favoritas"*[122].

No segundo capítulo do livro de LON FULLER, "*Legal Fictions"*, o estadunidense levanta a seguinte questão: *"Quais os motivos que dão origem à ficção jurídica?",* ou seja, qual o motivo de existirem ficções jurídicas, quais motivos levam ao seu uso e, sobretudo, à sua permanência na realidade jurídica. Assim como FULLER faz na sua obra, advertimos que nada há de mais especulativo do que tentar dar um motivo para as razões humanas. Tentaremos, à medida do possível, motivar a existência das ficções, porquanto a própria existência delas depende de motivos, do contrário, elas não existiriam. *"Uma ficção só se torna compreensível*

---

[120] LOURIVAL VILANOVA, **As Estruturas Lógicas e o Sistema Positivo**, p. 249-253.
[121] *Ficciones..., op. cit.,* p. 123-125.
[122] **A Filosofia...,** *op. cit.,* p. 638.

quando sabemos por que ela existe, e só é possível essa especulação anotando-se o motivo de seu autor"[123].

O campo em que pretendemos adentrar é o da deontologia das ficções dentro da ordem jurídica. Se apenas partíssemos do pressuposto de que elas existem para o Direito como realidade, admitiríamos que o seu uso é livre, uma ferramenta útil para um fim desejado, podendo ser admitida em qualquer caso, como um remendo da prática jurídica. FULLER acrescenta que somente se pode saber com certeza o que é falado quando é conhecido o motivo de ter sido exarado[124].

Entendemos existirem limites ao uso de ficções, principalmente no Direito Tributário, **limites tanto formais quanto materiais**, conforme será tratado detalhadamente em capítulo posterior. Teoricamente, FULLER aponta que existem "máximas" que coordenam o uso das ficções no direito para evitar abusos da forma. Citando RENÈ DEMOGUE, afirma que as ficções devem ser usadas de forma restrita e à luz das razões[125].

Portanto, de início é possível dizer que *"[...]* ***o propósito de qualquer ficção é conciliar um resultado jurídico específico com alguma premissa ou postulado. Onde não são assumidas premissas intelectuais, a ficção não tem lugar****"* (tradução e grifo nossos)[126].

As ficções são uma questão nitidamente intelectual, decorrente do fato de toda lei ter premissa. À medida em que as sociedades se complexizam, inéditas premissas surgem acarretando a aparição de ficções onde jamais seria possível conceber sua existência. No momento em que as premissas desaparecem, junto desaparece a ficção, restando somente a lei ou a decisão. Para compreender uma ficção, faz-se necessário compreender qual *"premissa ela assume"*[127].

Especular o motivo do aparecimento das ficções nos sistemas jurídicos toma especial importância no Direito Tributário.

---

[123] ***Legal...,*** *op. cit.*, p. 49-82, no originale em inglês: "*What Motives Give Rise to the Legal Fiction? [...]*, *A fiction becomes understandable only when we know why it exists, and we can know that only when we know what actuated its author."*

[124] *Ibid.,* p. 50.

[125] *Ibid.,* p. 50, "Existem muitas máximas que regem a aplicação de ficções. "Nenhuma ficção deve ser autorizada a causar danos", "As ficções devem ser interpretadas de forma estrita." (tradução nossa). No originaç em inglês: *"There are a great many maxims governing the application of fictions. 'No fiction shall be allowed to work an injury,' 'Fictions are to be strictly construed.'"*

[126] *Ibid.*, p. 51, no original em inglês: "[...] *the purpose of any fiction is to reconcile a specific legal result with some premise or postulate. Where no intellectual prem ises are assumed, the fiction has no place."*

[127] *Ibid.*, p. 51-53.

2.5.2 A Ficção Jurídica sempre será ambígua

Uma ficção, segundo FULLER, pode ter alguns objetivos, tais como: 1. escapar das consequências de um estado jurídico específico e existente; 2. evitar as implicações não de uma lei ou decisão, **mas de um princípio vago de ordem moral**. Ele usa como exemplo a **presunção conclusiva** de que ninguém pode deixar de cumprir a lei alegando não a conhecer, para escapar de uma implícita ideia de justiça consistente em: como é possível legitimar uma punição se o autor do ato não sabia que o que fazia era errado ?[128]

Talvez o campo onde se encontre a maior influência da ficção *"Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece"* seja o Direito Tributário[129]. Quando se assume que a responsabilidade tributária típica é objetiva, isso quer dizer que pouco importa qualquer critério valorativo. Observe-se interessante explicação das responsabilidades objetivas feita por PAULO DE BARROS CARVALHO, que não cogita de que essa ficção tenta afastar a aplicação de um princípio vago e implícito de moral:

> As infrações objetivas, de outra parte, são aquelas em que não é preciso apurar-se a vontade do infrator. Havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a intenção do agente, dá-se por configurado o ilícito. Situação típica é a do não pagamento de determinada quantia, a título de imposto predial e territorial urbano, nos prazos fixados na notificação de lançamento. **Sendo irrelevante o ânimo do devedor, não realizado o recolhimento até o limite final do prazo, incorrerá ele em juros de mora e multa de mora** (grifo nosso)[130].

Se indagássemos o legislador acerca da validade moral de tal premissa, possivelmente a embasaria na concepção de igualdade e na ideia de que a lei é para todos. Assim vão se construindo retalhos retóricos para justificar a lei, as decisões e o fato de que a ordem jurídica tenta ser uma ordem natural por excelência, coisa que não é, usando a validade moral de acordo com a conveniência e oportunidade.

A afirmação que ninguém pode deixar de cumprir a lei por desconhecimento não difere, substancialmente, da seguinte afirmação: ninguém deixa de cair porque não conhece a

---

[128] ***Legal...,*** *op. cit.*, p. 53.

[129] BRASIL. Decreto-Lei nº. 4.675. Redação: 12.376 de 2010, disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm, acesso em: 11 jan. 2014: "Art. 3º Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece".

[130] **Curso...,** *op. cit.,* p. 607.

gravidade ou, uma criança mestiça resultante de um casamento com um judeu nascido após 17 de setembro de 1935, será classificado como judeu. Aqueles que nasceram antes de 17 de setembro de 1935, ainda serão classificados como mestiços *("Mischlings")*[131].

Nesses exemplos de ficções jurídicas, a única certeza é que se reconhece um princípio pela ficção que o nega, enquanto, na natureza, a declaração afirma o princípio, não havendo ambiguidade. **Uma ficção jurídica sempre negará um princípio (ou uma ficção de estrutura) e tentará afirmar outro princípio (outra ficção de estrutura). Sua nota, portanto, é a ambiguidade.**

2.5.3 A Justificativa das Ficções pela sua Vicariedade

Uma ficção pode ser expositiva quando o autor apenas comunica o que tinha em mente, mas também pode ser usada como mecanismo de persuasão – são as ficções persuasivas - que pretendem convencer os destinatários de que determinada analogia, para conferir significado idêntico a realidades distintas, é a melhor solução.

A ficção vicária existe para cumprir uma função persuasiva e coercitiva no direito. A perda do poder vicário pode significar que a ficção morreu ou foi ressignificada, passando a ser verdade jurídica. Sua razão de existir na ordem jurídica é combinar uma consequência jurídica desejada a um pressuposto, usando um método de comunicação destinado a condicionar atitudes, crenças ou comportamentos, por meio de argumentos jurídicos. Um bom exemplo é o parágrafo único do artigo 24 do Código Tributário Nacional:

> Artigo 24. A base de cálculo do impôsto é:
> I - quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;
> II - quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência.
> Parágrafo único. Para os efeitos do inciso II, **considera-se a entrega como efetuada no porto ou lugar da saída do produto**, deduzidos os tributos diretamente incidentes sobre a operação de exportação e, nas vendas efetuadas a prazo superior aos correntes no mercado internacional o custo do financiamento *(sic)* (grifo nosso)[132].

---

[131] UNITED STATES HOLOCAUST MEMORIAL MUSEUM. *The Nuremberg Race Laws.* Decreto de 17 de set.de 1935, *in* MUSEUM, U. S. H. M, ***Holocaust Enciclopedia,*** disponível em: https://encyclopedia.ushmm.org/content/en/timeline-event/holocaust/1933-1938/nuremberg-race-laws, acesso em 10 jan. 2024.

[132] BRASIL, Lei nº. 5.172..., *op. cit.*

A ficção vicária considera como verdade fato cuja premissa está em outra lei ou disposição, persuadindo o aceite pelo destinatário[133]. Sua razão de existir pode ser plural; a eficiência do sistema, a não contrariedade das premissas e até uma ficção de estrutura, como - **é justo ser assim.**

2.5.4 Justificativa Histórica para as Ficções Jurídicas

Muito comum, principalmente em meio a uma era de construção legislativa negativa, o uso da ficção para mudar uma lei, adequando-a à eventualmente nova perspectiva histórica.

MAINE, discorrendo sobre a forma pela qual as sociedades progridem, em face da estabilidade das leis, afirma que o maior grau de felicidade de um povo é a eficiência em conciliar a lei e o progresso. Ele vê nas ficções jurídicas, na equidade e na legislação os instrumentos por excelência para mitigar as modificações históricas. Ele atribui às ficções jurídicas uma forma de ocultar uma modificação na lei. Reduzir as ficções jurídicas a equívocos é ignorar seu *"[...] papel peculiar no desenvolvimento histórico do direito*"[134].

Vestir uma lei nova com as roupas de uma velha pode indicar uma tendência ao conservadorismo, mediante o emprego de uma fórmula que se autojustifique, conservadorismo esse que pode ter motivação política ou emocional. Para BHENTAN, o motivo político da ficção, diante da história, justificar-se-ia pela usurpação de um poder político por quem não teria competência para exercê-lo, conciliando vários interesses[135]. Assim, aplica-se uma lei completamente nova alegando-se aplicar uma antiga.

Outra forma comum de mudar a lei, sem indicar uma mudança efetiva, é estender princípios jurídicos por analogia. Esse emprego, muitas vezes, exerce no próprio julgador uma sensação de manutenção das coisas, conferindo segurança tanto no decidido quanto no ato de decidir, envolvendo um processo de engano interno[136].

---

[133] FULLER, ***Legal...,*** *op. cit.,* p. 50-56.

[134] ***Ancient...,*** p. 19-25, um bom exemplo de ficção que desenvolveu o direito tributário foi o reconhecimento da união homoafetiva como modelo de instituição familiar.

[135] ***The Works...,*** v. 5, p. irreg.: "Pronunciada por homens em geral, a falsidade intencional é chamada de falsidade intencional: pronunciada por um juiz como tal, é chamada de ficção: entenda ficção judicial." (tradução nossa). No original em inglês: *"Uttered by men at large, wilful falsehood is termed wilful falsehood: uttered by a judge as such, it is termed fiction: understand judicial fiction."*

[136] FULLER, ***Legal...,*** *op. cit.*, p. 58.

Há um diferente motivo a justificar uma mudança histórica, em geral reconhecida entre os romanistas, que é a conveniência, SAVIGNY explica que *"Quando surge uma nova fórmula jurídica, ela se une diretamente a uma instituição antiga existente e, desta forma, a certeza e o desenvolvimento do antigo são adquiridos para o novo."* (tradução nossa)[137].

O processo de motivação da adaptação histórica por intermédio da ficção jurídica também pode ser pensado em termos de poupar o trabalho de reformulação de toda uma ação, alterando apenas seu conceito.[138] É um caminho teórico não muito adequado, mas que tem finalidade prática ou técnica, não se tratando de mero incidente, mas de um instituto com a finalidade de assimilar novas mudanças históricas revolucionárias e novos princípios, mantendo a segurança da roupagem antiga. Pode significar um grande passo em direção à construção de um novo pensar sobre determinado assunto e sobre a mudança de concepções acerca de novas relações sociais[139].

O uso da ficção jurídica diante das mudanças históricas poderia ser motivado por três fatores: 1. o político, motivado por interesses a serem conciliados; 2. o conservadorismo, motivado pelo desejo de manter as fórmulas antigas e pela manutenção da segurança jurídica; 3. a conveniência, usando um rótulo antigo porque não se sabe mais o que se fazer diante de nova situação.

A introdução de uma mudança sem as inconveniências dos ajustes formais parece ser um bom motivo para o uso das ficções: não se transforma o conceito, apenas o conteúdo. Novamente exemplificamos com a responsabilidade tributária de terceiros: não se muda o conceito da responsabilidade, apenas se estende o conteúdo para uma inédita forma de sujeição passiva tributária. Essas adaptações são muitas vezes tão sutis e graduais que, muitas vezes, sequer há consciência de estar-se lançando mão de uma ficção jurídica.

A ficção pode ainda não ter motivação numa modificação substancial do mundo, restando apenas como uma forma de tratar-se algo ou situação jurídica como se fosse outra coisa ou situação jurídica: é uma ficção jurídica meramente expositiva de uma determinada solução ou não-histórica[140]. De forma expositiva também são as ficções jurídicas motivadas

---

[137] A*pud* FULLER, ***Legal...,*** *op. cit.*, p. 59.

[138] Conforme já mencionamos, a adaptação histórica do conteúdo da palavra fisco, que passou a ser sinônimo de cofre público romano.

[139] FULLER, ***Legal...,*** *op. cit.*, p. 62.

[140] Remetemos o leitor para as classificações de ficções jurídicas de FULLER, item 2.7.2, p. 75.

como uma sutil técnica jurídica de abrandar determinadas situações, visando obscurecer realidades desagradáveis.

Por fim, uma ficção mutas vezes acontece sem nenhum motivo aparente, justifica-se apenas pelo uso reiterado na operação de determinado sistema a ponto de que é repetida e reafirmada de maneira mecânica.

2.5.5 Motivação das Ficções Tributárias

Todos os motivos apontados para as ficções jurídicas gerais podem ser utilizados para explicar o uso no âmbito do Direito Tributário. Conforme já pontuamos, caso adotássemos a postura de apenas identificar sua existência, poderíamos cair no equívoco de que o uso das ficções jurídicas é um expediente, além de corriqueiro, livre no sistema jurídico. Esse, aparentemente, é o pensamento de KELSEN, segundo o qual tudo que é ofertado no âmbito da realidade jurídica está por ela adequado pela lógica do **dever ser**, sendo quase improvável a existência de ficções jurídicas, a não ser teórica e conceitualmente.

No Direito Tributário, a situação é ainda mais cirúrgica. Por ser um sistema, cujo exercício é totalmente atrelado à Legalidade e à Igualdade, o uso das ficções, na nossa opinião é seríssimo, conforme iremos desenvolver no capítulo nomeado Ficções Tributárias de Estrutura, e como essas ficções curiosamente constituem um mecanismo de controle material e formal do exercício da competência tributária e da atividade legiferante excepcional do Executivo e do Judiciário. Eventualmente trataremos dos riscos imediatos e mediatos ao uso das ficções tributárias de sistema.

CHAIM PERELMAN, em síntese ao clássico livro "*Presunções e Ficções no Direito"* de 1974*,* indica que o expediente da ficção pode ser motivado quando os recursos existentes em determinado sistema jurídico não ofereçam uma solução plausível para uma situação inusitada. Assim, o recurso da ficção seria motivado para proporcionar uma *"solução aceitável"*. Entretanto, o autor da Teoria da Argumentação Jurídica não elucida o que seria uma *"[...]solução aceitável para o problema jurídico que deve ser resolvido[...]"* (tradução nossa) deixando muito aberta a testura sobre o que poderia motivar uso da ficção no direito[141].

---

[141] *Présomptions et..., op. cit.,* p. 343, no original em francês *"[...]solution acceptable au problème de droit que l'on doit résoudre [...]"*.

Por agora, deter-nos-emos em identificar algumas justificativas para o uso do instituto no sistema tributário. Na antiga monografia de referência sobre ficções tributárias de língua Espanhola, *"As Ficções em Direito Tributário"* (no original em espanhol "*Las Ficciones em el Derecho Tributario"),* JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA traz algumas motivações para o uso das ficções no campo tributário, destacando como a mais emblemática o uso como "*técnica que permite combater os casos mais frequentes de fraude em direito fiscal [...]"* e, em segundo lugar, traduzir o objetivo da lei para termos *"[...] precisos, simples e mecânicos."* Assim, a ficção teria como finalidade, atingir uma precisão jurídica, cujos efeitos não poderiam ser alcançados sem esses institutos. *"Em muitos casos, portanto, a ficção no Direito Tributário não tem outra finalidade senão permitir que o processo de concretização da lei prossiga os seus fins [...]"*[142].

DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO considera as ficções normas de referência. Seguindo as lições de KARL LARENZ, verifica um elemento teleológico nas ficções tributárias. Se assumirmos que o Direito Tributário, é um *"[...] conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos"* é defensável que a ficção tributária tenha a mera finalidade de instituir, arrecadar e fiscalizar os tributos, assumindo como verdadeiras disposições judiciais, dispositivos legislativos ou teorias doutrinárias que consagram, conscientemente ou semiconsciente, falsidades[143].

De todos os motivos para o uso das ficções no Direito Tributário, o mais caviloso, em nossa opinião, é a evocação de virtudes do legislador, do executivo ou do judiciário, tais como: *"[...] imparcialidade, neutralidade ao examinar as alternativas; consideração dos interesses de todos os que serão afetados; e preocupação com a colocação de um princípio geral aceitável como base racional de decisão"*[144].

---

[142] ***Las Ficiones...,*** *op. cit.,* p. 28-31: *"Em muitos casos, portanto, a ficção no direito tributário não tem outra finalidade senão permitir que o processo de concretização e precisão da lei prossiga os seus fins. (Pense, por exemplo, na definição do período de tributação, dos impostos sobre factos tributáveis contínuos, etc.) Pense, por exemplo, na definição do período de tributação, de dois impostos sobre factos tributáveis contínuos, etc."* No original em espanhol: *"En múltiples casos, pues, la ficción en Derecho tributario no tiene más finalidad que permitir el proceso de concretización y precisión del derecho para la persecución de sus fines. (Piénsese, por ejemplo, en la definición del periodo impositivo, en los impuestos de hecho imponible continuado, etcétera.) Pense, por exemplo, na definição do período de tributação, dos impostos sobre factos tributáveis contínuos, etc."*

[143] ***Presunciones y... ,*** *op. cit.,* p. 118-137; **Curso...,** *op. cit.,* p. 56.

[144] HERBERT HART, **O Conceito de Direito**, p. 221.

Objetivamente, a ficção tributária liga-se ao próprio objeto da competência tributária ativa, qual seja, *"criação, istituição ou estabelecimento"* de tributos, e ao objetivo complementar do Direito Tributário, consistente em fiscalizar e arrecadar os tributos[145]. Subjetivamente, concordamos com FULLER que encontrar motivos na razão humana é algo uma boa parte especulativo. Não por outro motivo, resta de suma importância, já que a ficção no sistema tributário opera dentro de sua definição e objeto, traçar limites objetivos ao poder de estabelecer ficções.

2.6 UMA SÍNTESE DAS TESES E DIÁLOGOS POSSÍVEIS

A partir de KELSEN é possível compreender que o Direito é criado a partir do desejo humano, que concebe o dever ser com base em algum critério, resultando de uma forma muito particular de conceber o mundo. KELSEN não está preocupado em aferir valor a essa maneira de entender o mundo na perspectiva de uma Teoria Pura, por esse motivo não há direito melhor ou pior, são apenas manifestações de compreensões plurais acerca da vida e da condição humana. Se essas percepções decorrem de um consenso entre várias pessoas, como ocorre na Democracia, ou se resulta da vontade de um único indivíduo, como nas autocracias, não compromete a existência do Direito como uma Ordem Normativa.

Para KELSEN, a ordem normativa é uma ficção ? Seria uma contrariedade com a natureza e suas regras ? ***"A ficção consiste na execução de uma comparação entre duas realidades efetivas, apesar da impossibilidade dessa comparação"***[146]. Como KELSEN não julga a compreensão moral de mundo que leva à ordem jurídica, o problema está em saber se a compreensão moral de mundo é verdadeira ou falsa. KELSEN não descarta nenhuma como verdadeira ou falsa, sua postura sobre os valores da justiça parece-me agnóstica. Logo, a concepção de mundo é uma hipótese. A democracia é hipoteticamente boa assim como as autocracias podem ser hipoteticamente boas.

Nesse rumo, a ordem jurídica tem como fundamento uma hipótese e não uma ficção de um mundo. A Norma Jurídica Fundamental, assim como todo fundamento do Direito é hipotético-dedutivo. KELSEN não descarta que a ordem jurídica pode ser uma ficção, por

---

[145] CASALTA NABAIS, **O Dever...,** *op. cit.,* p. 269.

[146] **Sobre a Teoria....,** *op. cit.*12, p. 91-92.

contrariar a realidade efetiva do mundo, mas, para assumir essa ortodoxia seria necessária a certeza da verdade, fato que, até agora, não foi descoberto, restando que o justo ou injusto universal é hipotético e relativo. Se KANT, moralmente, está mais certo que ARISTÓTELES, definitivamente pouco importa para a realidade do Direito, que passará a ser uma realidade, mesmo que se descubra, algum dia, que seus fundamentos eram absolutamente inapropriados, como aconteceu com o Direito resultado da compreensão fascista de mundo.

Um sistema de Direito Democrático, hipoteticamente, é mais apropriado ? Dentro do valioso para vida de boa parte do atual mundo, sim, embora isso pouco signifique para a ordem jurídica em si. Fosse assim, não haveria autocracias constituídas pelo Direito em pleno século XXI.

Se assumirmos que ficção é o que o ser humano cria, **como se** fosse uma verdade, ao arrepio da realidade efetiva, então a ordem jurídica é a ficção que se torna **uma realidade**. Para KELSEN, sempre será possível a não contrariedade com a realidade efetiva, portanto, ela é apenas uma hipótese de mundo, que, pelo desejo humano, torna-se realidade.

Ficção jurídica, para KELSEN, é somente o que contraria a realidade efetiva do direito; o parâmetro de comparação não está na natureza, mas nas regras construídas num sistema jurídico. O dever ser é fenomênico, embora seu fundamento seja moral, ético, religioso *etc.,* mas isso não quer dizer que o dever ser sempre estará em contradição com a realidade natural, pois, sempre haverá possibilidade do fundamento ser verdadeiro. Nesse sentido, KELSEN admite que as ordens jurídicas podem ou não ser ficções, por isso são hipóteses. O diálogo travado entre KELSEN e VAIHINGER é absolutamente epistemológico, de compreensão acerca da forma do conhecimento, sua natureza, as fontes, os limites e a validade do conhecimento.

Neste trabalho, a fim de simplificação, chamaremos a ordem jurídica como **ficção de estrutura** (entendida como um sistema), tornada uma realidade, posta pelo gênio humano com regras e contingências. E **ficções de sistema** aquilo que acontece na ordem jurídica (ficção de estrutura) que tanto KELSEN quanto VAIHINGER qualificam como uma contradição consciente com a realidade, a fim de se chegar a uma solução ou explicação dessa realidade.

Sobre ficções jurídicas, FULLER tem um conceito do instituto similar ao de KELSEN, tendente a afirmar que são contradições ao sistema jurídico, prolatadas consciente ou semiconsientemente, a considerar falsidades como verdades.

Diferentemente de KELSEN e ROSS, que se debruçaram no estudo das ficções jurídicas ou de forma esparsa, ao longo de suas obras, ou nos artigos *"Sobre a Teoria das Ficções Jurídicas. Com Consideração Especial da Filosofia do 'como se' Vaihinger"* e *"Ficções Legais"*, FULLER dedicou um livro completo sobre o tema.

É praticamente impossível não encontrar notas sobre FULLER nos trabalhos sobre ficção jurídica dos Estados Unidos, Canadá e Reino Unido, restando, sem sombras de dúvidas, um dos maiores especialistas do instituto na "*common law".* Embora o interesse de FULLER nas ficções decorra, principalmente, da quotidianidade do instituto no sistema anglo-americano, inegável, hodiernamente, percebermos que os traços desse sistema estão muito presentes na atividade do judiciário dito romanista, mormente o brasileiro. Também por esse motivo a importância do estudo de FULLER, que cuidadosamente investiga o instituto, tentando até desnudar motivos para sua existência.

Em meio ao sistema da "*common law"*, FULLER considera o Direito *"[...] um método ético de se criar e assegurar uma forma para as relações sociais"* travando um brilhante debate com HART, acerca dos valores e objetivos do Direito. Acusa o Positivista Inglês de usar a regra de reconhecimento como um método para dar respostas lógicas ao sistema jurídico que, na verdade, são questões sociológicas. O Direito não poderia somente ser estudado pelo que é ou como executa seu funcionamento, devendo-se estudá-lo, também, pelo que está tentando realizar e no que se está transformando[147].

Da separação visceral feita por HART entre Direito e moral, FULLER afirma que há uma moralidade externa ao Direito, destacando que a criação de uma ordem jurídica vai além da mera adesão às leis; ela envolve um esforço coletivo alinhado a princípios morais, sugerindo que, para uma ordem ser considerada legal, deva ser eficaz, seus objetivos devem ser moralmente justificáveis, pois a legitimidade da autoridade legislativa depende do suporte de atitudes morais que validem suas reivindicações de competência[148].

FULLER afirma que há, também, uma **moralidade interna** do direito, argumentando que, apesar dos esforços dos nazistas em estabelecer um regime legal baseado em injustiças,

---

[147] WAYNE MORRISON, W, **Filosofia do Direito**: dos gregos ao pós-modernismo, p. 460-463; FULLER, ***The Morality of Law",*** disponível em https://www.repository.law.indiana.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3571&context=ilj, acesso em 09 fev. 2024, p. 271-279.

[148] FRANK LOVETT, *Lon Fuller, The Morality of Law*, *in* ***The Oxford Handbook of Classics in Contemporary Political Theory,*** disponível em https://academic.oup.com/edited-volume/34715/chapter-abstract/296445356?redirectedFrom=fulltext, acesso em 09 fev. 2024, p. 2.

falharam em criar uma verdadeira ordem legal, visto que suas práticas incluíam a promulgação retroativa de leis, ocultação de legislações importantes do público e a subordinação do direito às políticas nos julgamentos. Tais ações, embora eficazes em intimidar, não formaram um sistema de regras que guiasse a conduta de forma legítima. FULLER conclui que a lei, para ser considerada tal, requer uma moralidade intrínseca, até mesmo para ser classificada como *"lei ruim"*. Assim, ele argumenta contra a ideia defendida pelos positivistas de que direito e moralidade podem ser completamente separados, sugerindo que a melhor defesa contra a corrupção do direito por forças malignas não é excluir a moralidade, mas sim engajar-se ativamente na promoção do bem[149].

Para ele, um princípio só é considerado lei mediante o cumprimento de oito etapas:

> (1) O princípio deve ser exposto de uma maneira que possa ser aplicado de forma geral. [...]
> (2) Os mandatos da lei devem ser comunicados às pessoas a quem são dirigidos. Fuller chama isso de "promulgação".
> (3) Os princípios jurídicos recentemente anunciados, salvo raras ocasiões, deverão ser aplicados apenas de forma prospectiva. [...]
> (4) Os padrões de ação e inação devem ser claramente definidos. [...]
> (5) [...] a lei exige consistência [...]
> (6) [...] abster-se de impor padrões impossíveis de ação ou inação. [...]
> (7) [...] o cumprimento de normas previamente anunciadas é desejável por si só [...] a frequência das mudanças, pela sua própria natureza, tende a ter um impacto deletério sobre as pessoas que estão sujeitas a uma alteração abrupta dos requisitos que a lei lhes impõe.

[149] LOVETT, *Lon Fuller..., op. cit.,* p. 2.

> (8) [...] para que a lei atinja os seus objetivos, ela deve satisfazer o requisito de "congruência"; isto é, consistência entre as ações daqueles chamados a fazer cumprir seus comandos e as normas prescritas verbalmente [...] (tradução nossa)[150].

Podemos concluir que moralidade interna do sistema consiste nas leis serem abrangentes, públicas, prospectivas, claras e não contraditórias, capazes de conferir segurança jurídica, eficientes, com competências claramente definidas e vinculação ao conteúdo. Com base nessa concepção de Direito, **as ficções jurídicas devem atender aos mesmos critérios, sob pena de serem internamente incongruentes e carecerem de *"internomoralidade"***[151].

Defensável que, para FULLER, a ficção jurídica, embora existente de forma frequente nas decisões e nas leis, respeite a moralidade interna do sistema jurídico. Ao longo de todo seu livro *"Legal Fictions"*, em nenhum momento ele assume uma postura extremista com relação ao instituto, fazendo uma brilhante ponderação entre os pensamentos de BENTHAM e WILLIAM BLACKSTONE.

As oito regras de moralidade interna, capazes de invalidar ou validar as leis de um sistema, ao nosso ver e, **de forma muito pontual e cuidadosa**, pode se aproximar da perspectiva dinâmica kelseniana do direito. Embora FULLER encontre o fundamento do

---

[150] FULLER, ***Legal...,*** *op. cit.*, p. 274-275. No original em inglês: *"(1) The principle must be expounded in a manner so that it can be generally applied. A patternless ad hoc system of law lacks the desired "internal morality" which legal principles should possess. This proposition is comparable to the often read statement that our government is a government of laws rather than men. (2) The mandates of the law must be communicated to the people to whom they are directed. Fuller calls this "promulgation." (3) Newly announced principles of law, except on rare occasions, should be applied only in a prospective manner. Retroactive application of changes in prescribed norms, subject to the presence of compelling extenuating circumstances, should be avoided. (4) Standards of action and inaction should be clearly stated. Fuller concedes that the lawmaker cannot specify with absolute clarity exactly what is demanded of each individual in every instance when the law may affect him. He does, however, assert that the duty to clarify the law should be delegated to the enforcement bodies only to the extent that such action is required by the environment in which the law must operate. (5) Arguing that respect for the law calls for consistency, Fuller maintains that the originators of laws should take great pains to see that the body of law is as free as possible from contradictory mandates, (6) Emphasizing that law is tied to the capabilities of human beings, Fuller insists that those who prescribe the norms required of individuals must refrain from imposing impossible standards of action or inaction. A stated norm which demands an absurd course of action would violate Fuller's idea of the "internal morality of law." (7) While stare decisis, of recent date, has been viewed by some, if not many people, as a barrier on the pathways to needed change, Fuller is of the opinion that abiding by previously announced norms is desirable in and of itself. He finds that frequency of change, by its very nature, tends to have a deleterious impact upon the persons who are subjected to an abrupt alteration of the requirements which the law imposes upon them. (8) The student of American history is familiar with Andrew Jackson's assertion to the effect that while the Supreme Court might render a judgment, it lacked the means by which it might be implemented. Fuller writes that if the law is to attain its objectives it must satisfy the requirement of "congruence"; that is, consistency between the actions of those called upon to enforce its commands and the verbally prescribed norms. If the proclamation of the lawgiver is not enforced, whether it be due to incompetence or the intention of those charged with the duty of enforcing the law, then the law in Fuller's opinion lacks 'internal morality'."*

[151] *Ibid.,* p. 2-10.

sistema jurídico numa moral ocidental constituída, ou seja, fictícia, KELSEN encontra o fundamento da ordem jurídica numa norma fundamental hipotético-dedutiva. O quê FULLER chama de moral interna do sistema jurídico tem caráter técnico de validação e ele próprio chama de Princípios da Legalidade. **Embora ele não assuma, o que ele nomeia como os oito princípios, ordinariamente, o positivismo chama de sistema jurídico e de direito.**

À moral de um sistema jurídico, FULLER denomina como Princípio de Legalidade, e *"[...] são aspiracionais, no sentido de que representam ideais pelos quais devemos lutar, mesmo que nem todos possam ser perfeitamente cumpridos em todas as instâncias possíveis"* (tradução nossa); essa **espécie de moralidade** teria duas vantagens: 1. em caso de um governo mal-intencionado, haveria a garantia de leis prospectivas, claras, publicadas *etc.* (os oito princípios); 2. dentre as várias formas de organização social, as leis são as mais eficientes, porque são autolimitativas, mesmo diante de governos mal-intencionados[152].

O texto sobre Moralidade no Direito ("*The Morality of Law"*) de FULLER, parece não reconhecer como lei ou direito os sistemas que não adotam os oito princípios, parecendo-nos mais **uma teoria de justiça** e não uma discussão sobre Teoria do Direito propriamente dita. Extremamente válida a intenção do autor de tentar harmonizar direito e moral, todavia, essa conciliação parece-nos impossível. Tendemos a acreditar que, uma vez harmonizada com o direito, a moral converte-se em direito[153].

Caso uma ordem jurídica adotasse que a validação do seu sistema seriam as oito regras de FULLER, então esta poderia ser a norma de validade. Contudo, caso um sistema jurídico não adotasse os princípios de FULLER, isto não implicaria que não se constituísse como uma ordem jurídica.

Como já apontado, se os oito princípios validam ou invalidam a ordem jurídica, por conseguinte, os mesmos critérios devem ser aplicados à ficção jurídica em FULLER. Para ele eficácia do direito depende da aderência às oito regras: generalidade, promulgação, não retroatividade, clareza, não contradição, possibilidade de obediência, estabilidade e congruência entre leis declaradas e sua aplicação.

---

[152] LOVETT, *Lon Fuller..., op. cit.,*p. 04, no original: *"Fuller insists that the principles of legality are aspirational, in the sense that they represent ideals we ought to strive toward, even if they cannot all be perfectly met in every possible instance."*

[153] MIGUEL REALE, **Lições Preliminares de Direito**. p. 22: *"Diríamos que o Direito é como o rei Midas. Se na lenda grega esse monarca convertia em ouro tudo aquilo em que tocava, aniquilando-se na sua própria riqueza, o Direito, não por castigo, mas por destinação ética, converte em jurídico tudo aquilo em que toca, para dar-lhe condições de realizabilidade garantida, em harmonia com os demais valores sociais".*

Verificamos a possibilidade de fazer um exercício modesto, parecido com uma microcomparação, de alguns institutos da Constituição Brasileira de 1988 com as regras de FULLER, com o intuito de propormos, nos capítulos posteriores, limites ao uso das ficções tributárias no sistema nacional, usando como base teórica os autores que nos propomos a discutir. Seguindo a *"Moralidade da Lei" ("The Morality of Law")*, de FULLER, temos as seguintes comparações possíveis na nossa opinião[154]:

1. A **generalidade** - está implicitamente prevista na Constituição Brasileira de 1988, instruindo todos os princípios e leis. PAULO DE BARROS CARVALHO chama de *"[...] predicado universal da generalidade das regras jurídicas"*. PAULO BONAVIDES acrescenta que a generalidade é uma característica dos princípios e das normas do sistema jurídico e afirma que os princípios possuem alto grau de generalidade, amplificando seus peculiares efeitos a todos que estejam sob sua égide[155].

A generalidade vem expressamente prevista no artigo 153, § 2º, I, da Constituição Federal, como critério informador do Imposto de Renda. ROQUE ANTÔNIO CARRAZA afirma que a generalidade instrui toda tributação pois, o *"[...] princípio republicano, leva ao princípio da generalidade da tributação, pelo qual a carga tributária deve alcançar a todos (os que realizam o fato imponível tributário), com isonomia e justiça"*[156].

2. **Promulgação** - visando tornar públicos as leis e os atos do sistema jurídico. O Princípio da Publicidade está previsto de forma explícita na Constituição de 1988, artigo 37, desenhando o modelo dos atos da administração pública, o que, naturalmente, inclui os atos legislativos, executivos e judiciários.

3. **Irretroatividade** - prevista sobretudo no rol dos Direitos Fundamentais, artigo 5º, XL e artigo 150, III, "a", consagrando o princípio da irretroatividade das leis tributárias.

---

[154] Vide nota n. 149 deste escrito.

[155] **Curso...,** *op. cit.,* p. 129; **Curso de direito constitucional**, p. 184, 261, 267, 277 e 295: *"Ainda que a generalidade dos princípios seja diversa da generalidade das regras, tal como o demonstra Jean Boulanger, os primeiros portam em si o pressuposto de fato (Tatbestand, hipótese, facti species), suficiente à sua caracterização como norma. Apenas o portam de modo a enunciar uma série indeterminada de facti species. Quanto à estatuição (Rechtsfolge), neles também comparece, embora de modo implícito, no extremo completável com outra ou outras normas jurídicas, tal como ocorre em relação a inúmeras normas jurídicas incompletas. Estas são aquelas que apenas explicitam ou o suposto de fato ou a estatuição de outras normas, não obstante configurando norma jurídica na medida em que, como anota Larenz, existem em conexão com outras normas jurídicas, participando do sentido da validade delas"(sic).*

[156] **Curso de direito constitucional tributário**, p. 1142.

4. **Leis claras e compreensíveis -** embora não explicitado na Constituição, tal princípio decorre da Moralidade e da Publicidade dos atos administrativos, bem como da Igualdade. PAULO BONAVIDES aponta que:

> É de assinalar, contudo, a importância da acepção comum das palavras, partindo-se da verificação de que a norma jurídica não tem por destinatário um restrito círculo de iniciados ou especialistas, senão, **em primeiro lugar, a coletividade ou massa de cidadãos, nem sempre capacitados a compreender terminologias demasiado técnicas**[157]**.**

5. **Ausência de Contradição** - FULLER afirma que, à medida do possível, as leis devem ser não contraditórias. A ideia em questão origina-se do conceito de que a Constituição funciona como um todo coeso, onde se presume que suas disposições não devem entrar em conflito umas com as outras. Essa noção é reforçada pela compreensão de que todas as normas constitucionais, especialmente as que se referem aos direitos fundamentais, possuem igual importância e não estão dispostas em uma hierarquia de relevância. Nesse contexto, emerge a necessidade do *"Princípio da Concordância Prática"*, introduzido por KONRAD HESSE. Esse princípio, que é uma extensão da ideia de proporcionalidade, sugere que, ao interpretar a Constituição, deve-se buscar um equilíbrio que permita a coexistência harmoniosa de suas normas, assegurando que nenhuma delas seja negligenciada ou interpretada de forma a contradizer outra[158].

6. A possibilidade de **obediência** pode se relacionar tanto com a **legalidade** geral quanto com a **razoabilidade** e a tendência à unidade do sistema jurídico.

7. A **estabilidade das leis** e preceitos constitucionais é o próprio Princípio da Segurança Jurídica. Prevista no artigo 5º, da Constituição de 1988, ele instrui toda a ordem jurídica nacional, tanto quanto os atos pretéritos - ato jurídico perfeito, direito adquirido e coisa julgada - como os futuros, mediante os Princípios da Legalidade, da Irretroatividade e da Anterioridade. A segurança jurídica será oportunamente debatida no capítulo III deste escrito[159].

8. A **Congruência** entre a lei e sua aplicação, de FULLER, podem ser corolários da Legalidade e da ideia de unidade do sistema.

---

[157] **Curso...,** *op. cit.,* p. 425.

[158] *Ibid.,* p. 425.

[159] PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...,** *op. cit.,* p. 209-210.

Da comparação feita, concluímos que a moralidade interna do sistema proposta por FULLER em muito se equipara aos valores, convertidos em normas constitucionais, do Direito brasileiro. Não estamos aqui defendendo que a ordem jurídica brasileira seja similar à Teoria de Justiça de FULLER, mas, é inegável a aproximação deontológica daquilo que o estadunidense considera como autolimites de uma ordem normativa. Entendemos que os valores, consagrados na Constituição, implicam limites tanto objetivos quanto subjetivos para a atividade administrativa pois são ficções de estrutura que, corrompidas, comprometem a ordem jurídica construída.

Segundo a posição de ROSS, quem propõe uma ficção tem consciência da falsidade na qual ela se embasa, diferentemente da ilusão ou dos mitos, cujo raciocínio é o da crença. Assim como FULLER e KELSEN, ele define as ficções como sendo mentiras, sabidamente falsas, para se atingir determinado conhecimento. Já mencionamos que, para ROSS, a definição de ficção tradicional é contraditória, somente podendo ser mantida se considerarmos que a ficção é uma **afirmação falsa cuja falsidade não é mantida escondida.** Caso a palavra **suposição**, aplicada na ficção, seja interpretada como julgamento, hipótese ou afirmação, então não poderá ser uma ficção, pois jamais serão falsos.

ROSS, como já apontamos, é representante do Realismo Dinamarquês. Ao tratar do sistema jurídico sob essa perspectiva, conclui que a separação da realidade e da validade no direito, tão insistentemente apontada por um dualismo jurídico, desconsidera que o Direito é síntese de realidade e validade. Não é só validade, como sustentado pelo monismo kelseniano, nem só realidade, como o monismo do Realismo Jurídico Norte Americano, no qual o direito é um produto de decisões judiciais que refletem as experiências pessoais, os valores sociais e os contextos políticos dos juízes. Caso o Direito fosse tão somente um fato social, suprimindo-se a validade, ele reduzir-se-ia a mera conduta, como qualquer outra[160].

[160] DIOGO RODRIGUES, Alf Ross..., *op. cit.,* p. 123.

Direito é um fenômeno observável na realidade fáctica e, como norma vinculada à moral, ele é simultaneamente empírico e apriorístico, *"[...] real e ideal, como algo que existe e que é válido, como fenômeno e proposição"*[161].

Importante apontar que a obra de ROSS, assim como a de KELSEN, é uma teoria antimetafísica, de sorte que é possível verificar uma boa dose de realismo na "Teoria Pura do Direito". Embora ROSS acrescente o elemento empírico na análise do direito, ambos concordam que a *"[...] norma jurídica é um enunciado linguístico",* divergindo em *"conectar o conceito de norma aos fatos sociais"*[162].

Para ele, a realidade jurídica consiste em elementos de compulsoriedade real, capazes de coagir determinadas condutas, por ele chamadas de **interessadas**. O medo da sanção faria com que a sociedade se comportasse de uma maneira predeterminada. A validade jurídica aconteceria em condutas **desinteressadas**, que seriam aquelas nas quais a sociedade adota condicionadamente, sem refletir sobre sua obrigatoriedade ou sanção. O impulso neutro de obediência, que confere a validade ao Direito, é resultado de uma gradual evolução da realidade jurídica coercitiva. Caracterizaria o Direito ser *"[...] um fenômeno social de natureza cíclica, que se retroalimenta a partir da permanente interação entre realidade-compulsoriedade e realidade-validade"*[163].

Assim como KELSEN, ROSS admite que o papel do direito é ser uma ordem coercitiva. Essa coerção permitiria o uso da força pelos poderes dominantes, tornando-se, em nossa opinião, instrumento para o estudo do poder. A ambiguidade arraigada nas doutrinas do direito

---

[161] ALF ROSS, ***Towards a Realistic Jurisprudence:*** *A Criticism of the Dualism in Law,* p. 11: *"o dualismo da realidade e da validade no direito [...] o direito é concebido ao mesmo tempo como um fenômeno observável no mundo dos fatos, e como uma norma vinculativa no mundo da moral ou dos valores, ao mesmo tempo como físico e metafísico, como empírico e a priori, como real e ideal, como algo que existe e algo que é válido, como fenômeno e como proposição [...]"* (tradução nossa). No original em inglês: *"the dualism of reality and validity in law [...] law is conceived at the same time as an observable phenomenon in the world of facts, and as a binding norm in the world of morals or values, at the same time as physical and metaphysical, as empirical and a priori,as real and ideal, as something that exists and something that is valid, as a phenomenon and as a proposition [...].*

[162] CÉSAR ANTÔNIO SERBENA, **Novas Perspectivas do Realismo Jurídico**, p. 71.

[163] DIOGO RODRIGUES, Alf Ross..., *op. cit.,* p. 119-120; ROSS, **Direito...,** *op. cit.,* p. 81-82: *"os motivos humanos podem ser divididos em dois grupos principais: 1. impulsos fundados em necessidades, nascidos a partir de um certo mecanismo biológico e experimentados como 'interesses' e 2 impulsos inculcados no indivíduo pelo meio social e experimentados como um imperativo categórico que 'obriga' sem referência aos seus 'interesses' ou mesmo em conflito direto com estes. Os motivos do segundo grupo são, por isso, facilmente interpretados em termos metafisicos como uma revelação na consciência de uma 'validade' superior, que como 'dever' se contrapõe à 'natureza sensual humana' e aos interesses que surgem a partir desta".*

entre validade e realidade não levam em conta que a realidade, quando transformada em comportamentos desinteressados (atitudes automáticas) confeririam validade ao Direito[164].

A moral em ROSS pode ser fonte autêntica do Direito, assim como as posições políticas, mas nunca será de forma instintiva, somente constituirá direito se, antes, tornar-se realidade jurídica, com forma coercitiva. A moral constitui um plexo de determinações válidas, dependentes da boa vontade das pessoas que por ela são tocadas e não um fenômeno metafísico secular, comum e uniforme em todos os tempos.

Analisando o Juspositivismo, que vê na coação a diferença entre direito e moral, ROSS assinala que o Direito, seja positivo, seja natural, nunca será ação desinteressada se, de antemão, não for uma ação interessada, com força sancionadora e coercitiva. ROSS separa direito de moral, afirmando que não há lei moral natural que goze de uma validade ideal. Tanto o Direito Positivo quanto o Direito Natural podem ter fonte na moral, e a validade do Direito Positivo, não seria por aplicar a moral, mas, um determinado tipo de moral, mediante uma conduta interessada, apta a condicionar as normas dessa moral a serem condutas desinteressadas. Assim, entende que os Juspositivistas, ao condicionarem a coerção ao Direito, acabariam por propor um poder metafísico ao Direito Natural, porquanto o mesmo carece de força estatal para realizar coerção. Assim, o Direito Natural procuraria uma validade transcendental[165].

O monismo de ROSS constitui-se em considerar o Direito um fenômeno psicofísico, fenômeno intrínseco à Psicologia e à Sociologia. A validade é alcançada mediante o comportamento desinteressado, que tem origem num condicionamento sociopsicológico da realidade coercitiva. A lei não é validade apenas em critérios empíricos ou científicos, o mundo não é uma fragmentação em esferas de experiências incompatíveis[166].

Expostos tais argumentos, sem jamais pensar em esgotar o Realismo de ROSS, é possível sustentar que a ficção, no bojo de sua teoria, somente coexiste no sistema jurídico caso seja válida. A validade da ficção, por fim, será aferida à medida que corresponder ao que constituiu o direito, que pode ser um tipo de moral ou algum interesse político.

---

[164] MARTTI KOSKENNIEMI, *Alf Ross and Life Beyond Realism.* ***European Journal of International Law****,* v. 14, n. 4, disponível em https://academic.oup.com/ejil/article/14/4/653/542356, acesso em 12 fev. 2024, p. 656.

[165] RODRIGUES, Alf Ross..., *op. cit.,* p. 119-121.

[166] KOSKENNIEMI, *Alf Ross and...,op. cit.*, p. 659.

2.7 CLASSIFICAÇÃO DAS FICÇÕES JURÍDICAS SEGUNDO KELSEN, FULLER E ROSS

Tentaremos agora listar os tipos de ficção que aparecem na obra dos três autores, a fim de, a partir delas, identificar como trataremos as ficções que aparecem no sistema tributário, visando uma otimização do eventual uso e, principalmente, criando uma hipótese de controle pelo uso abusivo do instituto.

2.7.1 KELSEN

KELSEN menciona, de forma concisa, apenas a diferença entre duas possíveis ficções relacionáveis com o Direito:

1. Ficções autênticas do Direito *("Fiktionen der Reehtswissenschaft")* "ficção científica" *("wissenschaftliche Fiktion")* e, em matriz, similar à ficção epistemológica de VAIHINGER;

2. Ficção jurídica – *"juristischen Fiktionen",* ou *"ficções da prática jurídica" ("Fiktionen der Reehtspraxis")*, as quais tendem à inexistência para KELSEN, porquanto responsáveis por imputações de *"dever ser",* o que será vertido em ordem jurídica.

2.7.2 FULLER

FULLER, ao construir seu livro sobre ficções jurídicas, nomeia vários tipos de ficção, cuja definições, em muitos casos, são coincidentes, sobrepostas e cumulativas, como no caso da tendência à vicariedade das ficções. A nota de todas as ficções é a conciliação de *"[...] um resultado jurídico específico com alguma premissa"*[167].

1. **Ficção de modificação de interpretação da lei**: muitas vezes a ficção é resultado de uma modificação natural da interpretação jurídica, sem alterar a lei, contudo, modificando seu significado para que corresponda a uma atualização histórica dos fatos jurídicos hodiernos[168].

---

[167] ***Legal...,*** *op. cit.,* p. 55.
[168] *Ibid.*, p. 07-11.

2. **Ficções de juiz legislador**: principalmente existente na *"common law"*.

3. **Ficções metafóricas**: comuns na produção doutrinária; quando o significado da palavra não muda, trata-se de uma ficção, e quando o uso na expressão faz mudar o sentido semântico da coisa, tratar-se-ia de uma ficção ou de um mero jogo de linguagem.

4. **Ficções mortas ou ressignificadas**: há *"[...] uma mudança compensatória no significado das palavras ou frases envolvidas"*. Essa mudança semântica no significado da expressão ou palavra cumpre a função de preencher lacunas no direito, legitimando os institutos que até então eram ficcionais e passam a ser verdadeiros institutos jurídicos. Isso pode ocorrer, segundo LON FULLER, pela mudança substancial na função do instituto jurídico que acaba refletindo paralelamente no sentido da palavra[169].

5. **Ficção vicária**: é a ficção com força persuasiva. A maioria das ficções contém conteúdo coercitivo. Quando a ficção é usada por tanto tempo que perde o poder persuasivo, então, estar-se-ia diante de uma ficção morta ou ressignificada, ou seja, deixa de existir. Para construir a persuasão vicária, o expediente muitas vezes empregado pelos tribunais e pela lei é a *"praesumptio iuris et iuris"* - presunção que não admite prova em contrário - mantendo uma analogia conveniente e persuasiva. Necessitam, constantemente, de justificativas e de desculpas para oporem seus efeitos.

6. **Ficção expositiva**: expõe fatos com propósito de expor uma realidade jurídica para preservar uma premissa; por exemplo: explicar a pessoa jurídica para preservar a premissa que somente pessoas possuem direitos. Em geral, produzem mudanças linguísticas e a palavra assume outro significado, no caso exemplificado, a expressão **pessoa jurídica** passa a simplesmente significar sujeito de direitos[170].

7. **Ficções assertivas, factuais ou ativistas**: assumem não a concepção **como se**, mas **é**, embora mantenha-se o raciocínio ficcional. Típicas das decisões judiciais[171].

---

[169] ***Fictions...,*** *op. cit.*, p. 14, *"A fiction dies when a compensatory change takes place in the meaning of the words or phrases involved, which operates to bridge the gap that previously existed between the fiction and reality."* "Uma ficção morre quando ocorre uma mudança compensatória no significado das palavras ou frases envolvidas, que funcionam para preencher a lacuna que existia anteriormente entre a ficção e a realidade" (tradução nossa).

[170] *Ibid.*, p. 55-56.

[171] Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 1090591/SC. É constitucional vincular o despacho aduaneiro ao recolhimento de diferença tributária, **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 16 de st. 2020, disponível em https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur433101/false, acesso em 15 jan. 2024. *"Importação – Tributo e Multa – Mercadoria – Despacho Aduaneiro – Arbitramento – Diferença – Constitucionalidade. Surge compatível com a Constituição Federal o condicionamento, do desembaraço aduaneiro de bem importado, ao pagamento de diferença tributária apurada por arbitramento da autoridade fiscal.*

8. **Ficções presumidas ou romanísticas**: típicas do legislador, esbanjam a forma como se.

9. **Ficções históricas**: são ficções que visam adaptar a mudança histórica utilizando-se de outra fórmula jurídica.

10. **Ficção abreviatórias ou não históricas**: aquelas cujo motivo é evitar eufemismos e visa expressar uma ideia ou conceito de forma mais direta ou com menos palavras[172].

11. **Ficções apologéticas ou misericordiosas**: são ficções diretas que aplicam uma situação por outras, abrandando uma realidade muito indesejada.

12. **Ficções gerais**: desenvolvidas ao longo dos tempos pelos operadores do direito e utilizadas como verdades, seriam os princípios gerais do direito ou máximas.

13. **Ficções especiais**: aplica-se uma regra a um caso particular, para o qual não há previsão específica.

14. **Ficções processuais**: são aquelas que influenciam os modos processuais[173].

15. **Ficções estatutárias**: decorrem da ideia de que o legislador não cria ficções, ele apenas comanda.

2.7.3 ALFRED ROOS

O texto de ROSS, assim como o de KELSEN, está mais preocupado em diferenciar um mundo pré-jurídico de uma realidade jurídica, e como a linguística influencia a produção do Direito e seus instrumentos. Para ele existe, de maneira concisa:

1. Ficção criativa: ficções que são extensões analógicas das leis, é um processo de criação do direito pela expansão de leis existentes. Assim, uma ficção criativa é apenas uma forma de falar, uma expressão singularizada para determinada situação, na qual é prudente se aplicar uma lei para uma situação para a qual não há lei.

2. Ficção dogmática: equiparação de um novo conceito a um antigo, criando-se um dogma.

3. Ficção teórica: proposições ou modelos, que não são verdadeiros nem falsos, mas úteis, e justificam determinadas decisões em relação a um certo ordenamento jurídico,

---

[172] FULLER, ***Legal...,*** *ap. cit.,* p. 81.
[173] *Ibid*., p. 89.

assumindo a premissa conscientemente falsa, mas que pode ser objeto da crença do propositor. São exemplos as ficções de que o magistrado só age de acordo com a lei, ou de que os operadores do direito sempre serão neutros. São ficções parecidas com mitos.

2.8 NOSSA SÍNTESE CONCLUSIVA

Os três autores que ora nos propusemos a analisar possuem perspectivas do Direito distintas, ou melhor, concepções de validade distintas do direito, porém não as entendemos antagônicas, antes complementares, no pertinente a construção de uma Teoria das Ficções Jurídicas Necessárias, com ênfase no estabelecer limites ao uso do instituto no Direito Tributário.

Fundamentalmente, FULLER, KELSEN e ROSS compreendem que uma ficção jurídica é aquilo que contraria a ordem jurídica e não, exclusivamente, a contrariedade à realidade sensível. A pessoa jurídica, por exemplo, é uma ficção em relação ao mundo empírico, entretanto, algo real e **sujeito de direitos** para a realidade jurídica. Os três autores verificam que a ficção tem poder coercitivo e devem apresentar utilidade.

Em KELSEN, a ficção da prática jurídica consiste em considerar uma coisa como outra, sendo que ambas existem apenas para regulamentação do **dever ser** jurídico, *"A ficção consiste na execução de uma comparação entre duas realidades efetivas, apesar da impossibilidade dessa comparação"*[174].

KELSEN entende que a ordem jurídica é uma hipótese, deduzida de outra hipótese, até a Norma Fundamental, esta concebida, em nossa compreensão, como uma hipótese primal do Direito, capaz de conferir validade ao sistema jurídico. FULLER acredita que a validade do sistema jurídico está em uma moral interna, que estabelece regras elementares para a existência de outras normas. ROSS propõe que a validade da ordem jurídica decorre do cumprimento de suas normas de forma desinteressada (automática). Embora diferentes as concepções, **no pertinente à ficção jurídica, todos sustentam a necessidade de sua validade referencial,** seja com a norma superior, seja com a moralidade interna do sistema, seja com a aderência da ficção a um funcionamento automático aludido pelos fatos sociais. Portanto, a **validade assume um sentido preponderante em todos os três autores para justificar uma ficção.**

---

[174] **Sobre a...,** *op. cit.,* p. 91-92.

Outro ponto importante a destacar é que, tanto FULLER, quanto ROSS e KELSEN justificam o uso da ficção mediante alguma utilidade, ou seja, quando não há um propósito fundamentadamente útil, a ficção não prospera.

FULLER, em sentido similar ao de KELS, afirma que a existência de uma ficção jurídica não faz sumir uma instituição social no mundo real, assim como a existência de uma realidade social por traz da ficção não descaracteriza o argumento como fictício para o Direito. Assim, a ficção jurídica é algo próprio da ordem jurídica e não de outra realidade.

Tanto FULLER quanto ROSS entendem as ficções como um recurso linguístico, a depender do emprego e do plano do discurso que operam. A utilização da linguagem pode conduzir a vários caminhos e a numerosas possibilidades de sentido e aceitação pragmática da ficção.

O uso das ficções jurídicas é algo comum e costumeiramente aceito, embora possa criar riscos à aplicação e abrangência do Direito. Criar uma matriz limitativa ao uso do instituto é bastante desafiador e pode ser rejeitado pelo operador do direito, dependendo do seu tipo de crença sobre o conceito e o objetivo da justiça. Assim, com o fim de proporcionar uma métrica ao uso da ficção, nada mais pertinente que as discutir por perspectivas diferentes, procurando evidenciar que, mesmo em face de concepções deontológicas distintas, como as de KELSEN, FULLER e ROSS, **o uso das ficções jurídicas, muitas vezes, esbarra na utilidade do instituto e na validade em face da ordem jurídica, seja ela científica, moral ou da realidade social.**

Diante de tal desafio, podemos encerrar com nossos conceitos de ficção jurídica, levando-se em conta duas realidades absolutamente distintas, a realidade efetiva e a realidade jurídica. Existem ficções jurídicas utilizadas para criar a realidade efetiva do direito. Essas ficções são como estruturas para todo o sistema. Seu fundamento em nossa opinião, decorre de convenções mais ou menos aceitas pela humanidade, embasadas em alguma concepção de justiça.

Conquanto KELSEN tenha entendido irrelevante a concepção de justiça em si para a formulação da realidade jurídica, o que está justificado pelo sentido técnico que pretendeu dar à Teoria Pura do Direito, fato é que a concepção de ordem jurídica Brasileira tem como base certos valores deontológicos, dentre eles a Legalidade e a Igualdade. Uma vez erigidos em norma fundamentais, passam a ser parâmetros de validade. São válidos, ainda para FULLER,

porque refletem uma moral interna no Direito Brasileiro e, finalmente, são válidos para ROSS, por sua reiteração desinteressada no automatismo das leis.

Existem, ainda, as ficções jurídicas "*interna corporis",* as ficções da prática jurídica, destinadas à criação, aplicação e interpretação das leis e do Direito. Essas ficções estão subordinadas às ficções que estruturam a realidade efetiva do direito. Estas devem ser pressuposições linguísticas conscientemente falsas ao considerar uma coisa por outra, em relação à realidade de determinada ordem jurídica. Somente são admissíveis caso tenham utilidade possível de ser observada e, exclusivamente cabíveis, caso não violem os pressupostos de validade da ordem jurídica, sejam formais, materiais, sociais ou da concepção deontológica adotada pelo sistema.

3 CLASSIFICAÇÃO DAS FICÇÕES JURÍDICAS EM FACE DE OUTROS INSTITUTOS

3.1 JUSTIFICATIVA

Expostas as bases teóricas nas quais iremos trabalhar o tema das ficções no Direito Tributário, pretendemos encontrar uma validade ampla e efetiva para o emprego do instituto, a partir de uma concepção escalonada do aparelho jurídico, no qual a aderência social e a moral do sistema, vertida em normas, devem servir de base de legitimidade.

Outro ponto importante a frisar é que, reiteradamente, iremos nos referir às ficções como falsidades conscientes ou semiconscientes, sejam as que contrariam a realidade empírica efetiva, sejam as que são produzidas dentro do bojo do sistema jurídico. Contudo, tomaremos o cuidado de sempre diferença-las. Ficções como falseamento da realidade, como optamos por utilizar neste escrito, **não são uma reflexão estritamente jurídica**, a qual demandaria apenas dados do mundo jurídico, sem compará-los com dados da realidade – mundo extrajurídico. A classificação dos enunciados ficcionais do legislativo ou do judiciário como falsidades **consiste na impropriedade de usar um valor da lógica clássica (V ou F) para afirmações de Direito Positivo, ao qual não se aplica essa lógica, mas sim a lógica deôntica (válido ou inválido).** Logo, cogitar as ficções como falseamentos da realidade jurídica – como a elas se referem FULLER e ROSS – **só se justifica como recurso didático,** tão somente[175].

A fim de atingir tais objetivos, passaremos a comparar as ficções com outros recursos epistemológicos do direito, construindo por definitivo nosso conceito de ficção jurídica, especialmente a tributária, e apresentando nossa classificação de ficções com base nos autores em estudo.

3.2 REALIDADE DA EXISTÊNCIA DA FICÇÃO JURÍDICA – OBSERVAÇÃO DE DOIS MUNDOS

---

[175] JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Equiparação de Estabelecimentos Comerciais a Industriais: Ficções que Tangem o Divino ou Tocam o Demoníaco? *in* PAULO DE BARROS CARVALHO; PRISCILA DE SOUZA, **Direito Tributário e Novos Horizontes do Processo**, *passim.*

O Direito é uma realidade em que fatos da vida humana, relacionados à experiência social, repercutem no mundo jurídico. A ordem jurídica constitui um evento em que as regras são determinadas heteronomamente, a partir daquilo que se entende valioso para a vida. Diferentemente das regras naturais, cuja autonomia é a marca, no direito, o mais próximo de um funcionamento automático é a coercibilidade. Portanto, existe uma realidade empírica, uma jurídica e a eventual descrição dessa realidade positiva.

Previamente, importante consignar a diferença existente entre os discursos linguísticos do Direito Positivo e o da Ciência do Direito. Enquanto o aquele é prescritivo, a Ciência descreve as prescrições. A opção dos três autores, por considerar a ficção uma falsidade, consciente ou semiconsciente, acerca das prescrições jurídicas, não quer dizer que ignorem que o Direito Positivo é instruído por critérios de validade e invalidade. Ao contrário, tanto FULLER, quanto KELSEN e ROSS, observam a necessária verificação de validade, para que a ficção tenha eventual viabilidade e superveniência. A falsificação é palavra usada para definir que a ficção, enquanto elemento novo, é um dado sem previsão, para o qual se atribuirá a consequência de outra proposição. Não há que se confundir os planos do direito positivo – válido/inválido -, e da ciência do direito – verdadeiro/falso[176].

A ordem jurídica regulamenta as condutas que têm importância para determinada realidade jurídica e, também, os instrumentos pelos quais a ordem jurídica irá se pautar - sistema de hierarquia de normas, de validade, de coerência *etc*. A coerência das normas, sua forma de produção, bem como com seus valores - aqui entendidos como aqueles vertidos na Constituição - confere validade às regras. A realidade jurídica, ou direito positivo, prescrevem condutas. A descrição dessa realidade é tarefa do cientista.

A validade também deve ser alcançada por aquilo que, paulatinamente, é adicionado ao comportamento automático, conforme entendimento do ROSS, em atos desinteressados do que foi, de antemão, condicionado pela realidade jurídica. Os valores e as coordenadas

---

[176] ANDRÉ FOLLONI, **Ciência do Direito Tributário no Brasil:** Crítica e Perspectivas a Partir de José Souto Maior Borges, p. irreg., explica que *"O direito positivo e a ciência do direito são vistos como discursos irredutíveis, intocados e intocáveis um pelo outro, com funções distintas. Se cabe àquele prescrever condutas, cabe a esta descrever essas prescrições. Essa descrição não influencia naquela prescrição, uma vez que são linguagens que se situam em planos lógicos diferentes e distintos. A linguagem científica é de sobrenível, uma sobrelinguagem. Submetem-se a lógicas distintas: Apofântica, na científica, e deôntica, na jurídico-positiva. Proposições do direito positivo são válidas ou não válidas; da ciência do direito, verdadeiras ou falsas. Normas jurídicas destinam-se às condutas; descrições científicas apenas descrevem seu objeto, e nele não interferem".*

operativas do direito devem seguir um critério moral interno, de acordo com FULLER, sob pena de serem inválidos[177].

Não se pretende, neste escrito, defender um sistema de valores com base em alguma teoria de justiça, pois entendemos que a justiça **de forma geral** é relativa[178]. Pretende-se, contudo, defender os valores da justiça e da segurança jurídica que foram considerados importantes, histórica e socialmente, para a concepção dos Estados Democráticos de Direito, sobretudo para a criação da ordem jurídica nacional.

De antemão, aquilo que chamaremos de Estado deve ser compreendido como Direito. A dualidade entre os conceitos parece-nos uma preocupação das Ciências Políticas e, teoricamente, para um estudo jurídico sobre ficções, o dualismo será despiciendo. Um Estado determina como uma comunidade de indivíduos irá interagir, regulamentando e valorando normativamente suas condutas. Assim, *"Estado como comunidade jurídica não é algo separado de sua ordem jurídica",* caso contrário admitiríamos que existem duas realidades simultaneamente, fato que não nos parece adequado[179].

Existem conceitos oriundos das ciências pré-jurídicas que podem influir na construção de um Estado de Direito, no entanto, assumem conteúdo e significado especial quando ingressam na ordem jurídica. Interpretar o Direito a partir dos conteúdos e significados pré-jurídicos pode resultar em muitos equívocos técnicos. Jamais um conceito oriundo da Economia, da Sociologia ou das Ciências Políticas serão literalmente iguais, quando passam a ser constructos jurídicos[180]. A contaminação de institutos legais por um significado pré-jurídico pode levar a duvidosas interpretações e a decisões contraditórias, sem segurança jurídica. O uso

---

[177] ***Towards a Realistic...,*** *op. cit.,* p. 09-11; ***Legal...,*** *op. cit,* p. 274-275;

[178] Remetemos o leitor para as considerações feitas sobre o Princípio da Igualdade no capítulo seguinte, p. 199.

[179] KELSEN, **Teoria Geral...,** *op. cit.,* p. 263.

[180] LOURIVAL VILANOVA, **As Estruturas Lógicas e o Sisitema Positivo,** p. 96-97, explica a o modo pelo qual fundamentos filosóficos, ou *"o mínimo de objeto especificado",* são o material para a concepção para posterior formalização do Direito. "*A forma lógica de dever-ser refere-se a um dever-ser objetivo (no que COSSIO vê uma relação gnosiológica; a forma deôntica e cognoscente da conduta que é, sem poder deixar de ser, normativa. A forma de dever-ser repousaria pois, nos fatos da realidade humana). Esse o mínimo de objeto especificado que a lógica recolhe para ser lógica jurídica formal. É o subpositum o que está sobposto as formas lógicas, colocado como fundamento filosófico seu, e, por isso, por fora do sistema lógico, como questão meta-teórica ou meta-lógica. Em rigor, extra-lógica, pois não se chega a esse ponto prosseguindo na linha da formalização. Alcança-se, sim, por via de desformalização, guiando-se pela região material onde se encontra o direito, que é um fato de cultura".*

de um "pré-conceito", oriundo de outros campos do saber, em geral, leva ao arbítrio do operador do direito[181].

No Direito Tributário, o problema se agudiza diante de interpretações aplicadas a seus institutos, que são impregnadas de percepções econômicas. Princípios e conceitos jurídicos são utilizados com o mesmo sentido que tinham quando pertenciam às Ciências Econômicas, Financeiras, Política *etc.*[182].

Uma grande confusão que percebemos, em nosso estudo sobre ficções, é que muitos autores confundem a realidade pré-jurídica com a realidade efetiva do direito, acreditando serem as ficções somente aquilo que é uma falsificação consciente da natureza original do conceito, quando ainda não era um conceito jurídico. O uso das ficções está limitado pelo conceito jurídico ao qual se remete, e não ao conceito que tinha na economia, nas finanças *etc.*[183].

---

[181] JOSÉ ROBERTO VIEIRA, i*n* Prefácio – Tributação das Cooperativas: Dos Preconceitos ao Conceito, Um Itinerário Voltairiano, i*n* FLÁVIO AUGUSTO DUMONT PRADO, **Tributação das Cooperativas à Luz do Direito Cooperativo**, p. 13-17, adverte que a palavra preconceito é um neologismo, mas, reivindica validade. Melhor seria sua grafia utilizando-se de ífem, já que *"Pode-se também encarar preconceito como sinónimo de prejulgamento ou de prejuízo. A raiz latina é comum: 'praejudiciu'. Explica Reinaldo Pimenta que, na acepção de prejulgamento, 'No direito romano, era um juízo antecipado, uma primeira sentença, um processo preparatório'-, já na de prejuízo, trata-se de "...uma ideia formada antes da razão, antes do juízo...". Interessante a observação que faz Flávio Prado, em nota de rodapé, quando, logo de início, acusa a existência de prejuízos quanto às cooperativas: 'A força da palavra preconceito ficaria mais nítida se a sua grafia fosse 'pré-conceito', pois, em regra, os preconceitos são, na realidade, conceitos pré-formulados, antes mesmo de um adequado conhecimento do assunto'(grifamos). Interessante também registrar o fato de que Flávio Prado tem a companhia de Francisco Pinto Rabello Filho, não só no apontar a existência de preconceitos em relação às cooperativas, mas também, coincidentemente, no preferir referi-los com a grafia 'pré-conceitos'".*

[182] BECKER, **Teoria Geral...**, *op. cit.,* p. 41-43.

[183] Insistimos em diferenciar: **falsificar a realidade efetiva empírica** e a **realidade jurídica posterior.** Por várias vezes iremos nos referir às ficções jurídicas como juízos conscientes, ou semiconscientes, de **falsidades**, mas, tão somente, **no sentido coloquial**, como uma forma de reduzir a discussão entre verdadeiro/falso e válido/inválido. A ficção jurídica é uma falsificação da realidade jurídica, que poderá ser válida ou inválida, é uma espécie de **"gambiarra" – substantivo feminino, segundo o Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa (Volp)** – cujo conteúdo semântico pode assumir o sentido de *"solução improvisada para resolver um problema ou para remediar uma situação de emergência; remendo", Cf.* **Dicionário *Priberam* da Língua Portuguesa**, 2008-2021, disponível em https://dicionario.priberam.org/gambiarra, acesso em 2024. A ficção jurídica é, portanto, uma **gambiarra, no sentido de emenda, improviso, paliativo, remendo;** utilizada, no expediente dos operadores do direito, como forma de aproveitar institutos já bem desenvolvidos, encontrar soluções para questões sem previsão, promover a eficiência do direito *etc.* Remetemos nosso pensamento a LOURIVAL VILANOVA, **Lógicas Jurídicas**, p. 106-107: *"A lógica jurídica é lógica formal sem o impedir a região material do jurídico, porquanto representa a formalização da linguagem do direito positivo, a linguagem em que se expressam normas. Mas a lógica jurídica ainda e linguagem, por isso que vinculada (interpretada) a um universo, o universo dos objetos que são as normas do direito."* A etimologia da palavra gambiarra é curiosa, advém de uma espécie de viola barroca do século XV, alcunhada de **viola de *gamba*,** instrumento de tamanho não convencional, pois, era muito grande para ser colocado ao ombro, como um violino, e muito pequeno para ser apoiada ao chão, como um contrabaixo. Assim, o musicista colocava a viola entre as pernas

O fato de o conceito jurídico contrariar a lógica natural não quer dizer que se está diante de uma ficção, pois uma ficção jurídica deve ser uma contrariedade ao que se julga "verdadeiro"/válido para o direito. Para desfazer tais equívocos procuramos dividir esta tese entre ficções de criação da ordem jurídica como um sistema estrutural e ficções jurídicas simples, da prática jurídica.

Existem ficções que foram utilizadas para criar a ordem jurídica, conceitos pré-jurídicos oriundos das experiências históricas, das digressões filosóficas e políticas, das formas de compreender o mundo e a vida social; ficções que negam a realidade efetiva e que viram realidade jurídica; mas, efetivamente, vertem-se num tipo de Estado idealizado, um mundo em que determinados valores são preponderantes e que possui uma acurada forma de funcionamento[184].

No clássico livro coordenado por CHAIM PERELMAN e PAUL-ALAIN FORIERS, *"Presunções e Ficções no Direito" - Les Présomptions et les Fictions en Droit*, de 1974, JEAN RIVERO, professor emérito da Universidade de Paris-II – *Panthéon*, em texto sobre ficções no Direito Administrativo francês, tece o seguinte comentário:

> [...] no artigo 6º da Declaração, que todos os cidadãos têm o direito de participar na formação da lei, quer pessoalmente – esta é a ortodoxia roussoliana – quer através dos seus representantes: isso foi uma heresia necessária.
> A verdade é que o princípio do consentimento através de representantes é uma ficção, e podemos, deste primeiro exemplo, tirar duas lições daqui para a frente.
> **A primeira é que existem, no mundo do Direito, ficções necessárias das quais a ordem jurídica não pode prescindir.** A segunda é que, mesmo que necessária, a ficção continua a ser ficção, e é sensato não esquecer esse fato se não quisermos a ver um dia desafiada em nome da realidade que ignorou: todas as correntes de opinião na França, as quais tratam de participação, exigem uma associação mais direta dos cidadãos no desenvolvimento das regras e leis que os regem, essas opiniões servem

---

(*gamba*, perna em italiano). A palavra, além de ser patronímica da gambiarra é, também, origem do termo gambito da dama ou da rainha, no jogo de xadrez. O gambito é uma abertura de peão da dama, permitindo que o jogador avance duas casas, em detrimento do movimento convencional do peão. Se o jogador ganhar, o gambito foi útil. A ficção jurídica é uma **jogada não convencional,** que poderá ser válida ou inválida para a realidade jurídica, conforme tentaremos demonstrar nos próximos capítulos.

[184] NORBERTO BOBBIO, **Teoria do Ordenamento Jurídico**, p. 53, esclarece que "*nenhum ordenamento nasce num deserto; metáforas a parte, a sociedade civil na qual se vem formando um ordenamento jurídico, como é, por exemplo, o do Estado, não é uma sociedade natural, destituída por completo de leis, senão uma sociedade na qual vigem normas de variados gêneros, morais, sociais, religiosas, costumeiras, consuetudinárias, convencionais e outras mais. O novo ordenamento que surge não elimina jamais por completo as estratificações normativas que o precederam: parte daquelas regras vem fazer parte, por meio de uma recepção expressa ou tácita, do novo ordenamento, a qual, deste modo, surge limitado pelos ordenamentos precedentes. Quando falamos de poder originário, queremos dizer originário no sentido jurídico, e não historicamente. Podemos falar, neste caso, de um limite externo ao poder soberano."*

> para testemunhar a ficção e para oferecer a Rousseau, uma espécie de vingança póstuma *(sic)* (tradução e grifo nosso)[185].

Até mesmo BENTHAM, que repudia quase qualquer uso de ficção, posiciona-se no sentido de ver sua utilidade em meio à compilação de direitos civis básicos para um contrato social. Assim sendo, todas as concepções de mundo vertidas em uma ordem fundadora, embora tenham surgido com base no raciocínio da lógica ficcional, como constructo imaginário para criar uma realidade, transmutam-se em Direito estruturante, realidade jurídica efetiva. Uma vez constituída a ordem em determinados parâmetros, doravante será Direito de um Estado[186].

3.3 FICÇÕES DE ESTRUTURA

3.3.1 Introdução

Neste escrito, chamaremos de "**ficção de estrutura"** as opções que foram utilizados por um legislador original para a concepção de uma determinada ordem em sentido valorativo, resultado de uma matriz histórica e, principalmente, cultural, consideradas valiosas para a vida de uma determinada sociedade.

Uma estrutura deriva do modelo construído pela realidade empírica e deve atender quatro condições. Primeiramente, a estrutura deve *"apresentar caráter de sistema",* na qual a

---

[185] ***Fictions et présomptions en droit public français****,* p. 104-105. No original em francês: "[...] *à l'article 6 de la Déclaration, que tous les citoyens ont le droit de concourir à la formation de la loi, soit personnellement – c'est l'orthodoxie rousseauiste –, soit par leurs représentants: c'était l'hérésie nécessaire. Il n'en reste pas moins que le principe du consentement par l'intermédiaire des représentants est une fiction, et nous pouvons, de ce premier exemple, tirer, dès maintenant, deux leçons.* ***La première, c'est qu'il est, dans le monde du Droit, des fictions nécessaires dont l'ordre juridique ne peut se passer.*** *La seconde, c'est que, même nécessaire, la fiction demeure fiction, et qu'il est sage de ne pas l'oublier si l'on ne veut pas la voir un jour contestée au nom de la réalité qu'elle a méconnue: tous les courants d'opinion qui, en France, sous le nom de participation, réclament une association plus directe des citoyens à l'élaboration de la règle qui les régit, sont là pour en témoigner, et pour offrir à Rousseau, sur ce point, une sorte de revanche posthume."*

[186] BENTHAM, ***The Works...,*** *op. cit.,* p. irreg.

transformação de um elemento implique na transformação de todos os outros[187]. Esses modelos pertencem a um conjunto de transformações da mesma espécie. Pelo fato de o modelo estar num sistema de mesma natureza, em transformação, é possível prever a reação do modelo em face da modificação de um dos elementos. Por fim, o modelo deve ser edificado sobre um funcionamento em que se possa observar todos os elementos mencionados[188]. Em resumo, um modelo estrutural é um sistema com constantes de mesma natureza, no qual, ocorrendo uma variável, seja possível prever a reação do modelo.

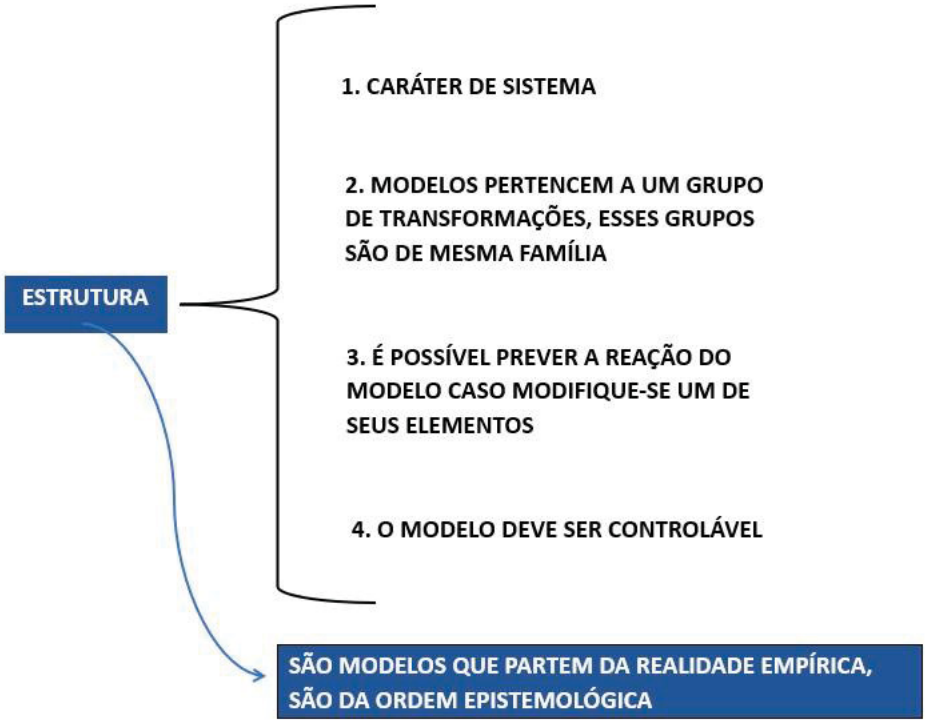
Os valores históricos e, sobretudo, culturais, uma vez transmutados em direito do Estado, passam a ser concebidos como normas principiológicas do sistema, as quais estruturam toda a produção normativa, toda a interpretação e a aplicação do direito positivo. Esses valores são constructos de pensamento, modelos epistemológicos atinentes a compreender, a criar e a atingir a realidade. Uma estrutura pode assim ser diagramada:

FIGURA 1 – Elementos de uma Estrutura

---

[187] MARIAH BROCHADO, Incursões sobre o Direito na Obra de Claude Lévi-Strauss: uma discussão antropológica fundamental para o Direito contemporâneo. **Revista de Informação Legislativa do Senado Federal**, v. 51, n. 204, p. 11, *"A teoria dos sistemas teve ampla repercussão entre as décadas de sessenta e oitenta, especialmente após os trabalhos do biólogo Humberto Maturana e a aplicação dessa teoria à análise social formulada pelo sociólogo alemão Niklas Luhmann. A concepção de Direito como sistema pode ser encontrada nas obras de CLAUS-WILHELM CANARIS ('Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito'), em NORBERTO BOBBIO, entre outros, tendo sido exaustivamente adotada nas propostas de definição do objeto da Ciência do Direito como ordenamento jurídico (e não apenas como norma jurídica) e suas características de unidade, completude, coerência etc."* Para JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *in* A noção de sistema no Direito. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, v. 33, disponÍvel em: https//goo.gl/QWxuBk, acesso em 10 ago. 2018, p. 55, sistema pode ser compreendido *"como conjunto de elementos (repertório) que se relacionam (estrutura), compondo um todo coerente e unitário (ordenação e unidade)".* Entende-se que tal definição é complementar a de LÉVI-STRAUSS, **Antropologia Estrutural**, v.I, p. 283, o qual afirma que sistema *"Consiste em elementos tais que uma modificação de qualquer um deles acarreta uma modificação de todos os demais."*

[188] LÉVI-STRAUSS,v.I, p. 283-284.



Fonte: A autora (2024)

Seguiremos a compreensão de que o direito é uma estrutura - "*Stufenbau"* -, na qual é possível se investigar, eventualmente, uma função. Um sistema estrutural, por conseguinte, conterá normas formais e factuais subordinadas a uma compensação em etapas, ou seja, à Constituição:

> Com Kelsen, ou seja, com a teoria dinâmica do ordenamento jurídico, aparece pela primeira vez na teoria do direito, a representação do ordenamento jurídico como um sistema que possui uma certa estrutura e que é caracterizado precisamente por possuir esta, e não aquela estrutura. O termo "estrutura" é usado pelo próprio Kelsen em algumas passagens cruciais de sua teoria: "Como ciência" – a doutrina pura do direito – "considera-se obrigada apenas a compreender o direito positivo na sua essência e a entendê-lo mediante uma análise da sua estrutura (*Struktur*) *(sic)*[189].

Para KELSEN, são as "*Fiktionen der Reehtswissenschaft"* – autênticas, também comparáveis às "*wissenschaftliche Fiktion"* – ficções científicas, similares às ficções epistemológicas de VAIHINGER. FULLER chama de ficções de base do sistema, denominadas

[189] BOBBIO, **Da estrutura à Função**, p. 199.

ficções gerais – princípios gerais ou máximas. ROSS, diferenciando o mundo pré-jurídico do jurídico, assume que existem ficções "*lato sensu",* tendentes a modificar a realidade jurídica.

Nenhum tipo de ficção possui **sentido fabulador** mais expressivo que as ficções de estrutura. Como apresentada por ALF ROSS, a função fabuladora das ficções não pretende que o interlocutor acredite nos fatos apresentados como verdadeiros, ele apenas o convida a imaginar o mundo de determinada maneira, ou seja, é um enunciado reivindicando verdade, sem intensão de enganar[190].

3.3.2 Criacionismo Utópico das Ficções de Estrutura

3.3.2.1 Introdução

As ficções de estrutura seriam figuras linguísticas com um sentido semântico previamente estipulado, demandando uma aceitação pragmática. A ficção não tem função de *"[...] descrever a realidade, mesmo a institucional, mas, sim, desconsiderar a realidade (natural ou institucional) para atingir algum propósito determinado"*[191].

A construção de um Estado de Direito por um grupo social, no qual há previsões de proteger interesses individuais e coletivos, mediante a concepção de um sistema que viabilize organicamente a vida social, possui raciocínio de lógica ficcional. O pensamento lógico, portanto, derivado de um processo fictício, tem como meta a estipulação de uma verdade. VAIHINGER explica que um tipo usual de ficções lógicas são as **utópicas**, revelando-se como constructos capazes de criar uma realidade não existente, mas desejada[192].

Mediante o uso da ferramenta da **ficção utópica**, propõe-se uma forma de concepção de mundo. Os exemplos mais pontuais desse tipo de lógica são o Estado de Platão e o Estado Original, este, potencializado no século XVIII. Partir-se-ia de uma ficção para construir uma sequência lógica de ideias, uma **forma original "fingida"** – *"fingierte Urform"* – utilizada como base teórica de uma proposta[193].

---

[190] *Legal..., op. cit.,* p. 229: "A comunicação, nesses casos, não assume uma função informativa, mas fabulosa (de contar histórias)" (tradução nossa). No original: *"Communication here has not an informative, but a fabulating (story-telling), function".*

[191] CRISTIANO CARVALHO, **Ficções...,** *op. cit.*, p. 69.

[192] **A Filosofia...,** *op. cit.,* p. 147.

[193] VAIHINGER, ***Die Philosophie...,*** *op. cit.,* p. 144-146.

VAIHINGER enumera algumas ficções lógicas utópicas: 1. a ficção dos Estados Originais; 2. a ficção das Religiões Originais; 3. a ficção do Contrato Original. A ficção é tomada pelo que é, e não como hipótese. Essas ficções, por não terem nada efetivamente a negar, desempenham um valor heurístico[194].

3.3.3 Ficções Heurísticas

3.3.3.1 Introdução

Heurística é um termo originado do grego "*heurískein*", que significa **encontrar** ou **descobrir**. Trata-se, grosso modo, de uma postura utilizada por diversas ciências para descrever métodos e processos usados para solucionar problemas, tomar decisões ou descobrir novas informações, de maneira eficiente e eficaz, quando métodos exatos e completos são insuficientes para lançar paradigmas[195].

Quando algo absolutamente irreal é oferecido como uma realidade, estamos diante de uma ficção heurística. Nessa ficção ainda não é possível verificar a contradição com a realidade, porquanto, apresenta-se como uma **realidade inédita**. Em geral, é oferecida como uma alternativa ou substituta de outra ficção heurística, que resultou de uma hipótese errônea ou insuficiente.

As ficções heurísticas são muito comuns nas ciências, usadas como *"[...] expedientes práticos para o conhecimento científico"*[196]. É a ficção que pressupõe causas irreais para, sistematicamente, impor uma coordenação de fenômenos e soluções a problemas. Sua finalidade é puramente heurística: descobrir algo por meio da invenção.

A ordem jurídica, a partir da visão da Ciência do Direito, tem um fundamento de validade numa norma superior e, uma vez positivada, tem fundamento no tipo de concepção moral e social adotada por um Estado. A razão de existir da ciência é amealhar e processar os fatos jurídicos, sistematizá-los na tentativa de vertê-los em verdades jurídicas com validade.

---

[194] *Id.,* **A Filosofia...,** *op. cit.,* p. 144-166.
[195] ANTÔNIO GERALDO DA CUNHA, **Dicionário Etimológico da Língua Portuguesa,** p. 336.
[196] CRISTIANO CARVALHO, **Ficções...,** *op. cit.,* p. 78-82; VAIHINGER, **A Filosofia...,** *op. cit.,* p. 166-170.

"Com o auxílio destes fatos ou contra estes fatos o Estado age [...] construindo um instrumento: o Direito (a regra jurídica dever ser)"[197].

Um fundamento moral, ou uma concepção ética de mundo é, em nossa opinião, uma ficção heurística se porquanto impõe como uma verdade inédita, totalmente irreal, em geral substituindo outra concepção de mundo. As ficções heurísticas ambicionam um determinado conhecimento ou forma de pensar, que servirá de fundamento para um Direito Positivo. A descrição, análise e sistematização desses fundamentos é fazer ciência, a qual é posterior ao Direito como fenômeno.

A Ciência do Direito somente existe em razão do Direito, ou melhor, de qualquer Direito Positivo, cuja ficção heurística pode ser o Contrato Social, a Democracia, a aristocracia *etc.* **O evento criacionista de qualquer Direito Positivo é uma ficção utópica com valor heurístico.**

3.3.4 Ficções e Hipóteses

3.3.4.1 Introdução

A palavra **"hipótese"** é composta pelos radicais gregos "*hypó"*, significando **posição inferior**, e "*thésis"*, como **ato de estabelecer** ou **apresentar algo**. **"Ficção"** é a palavra que utiliza o radical latino *"fict",* o mesmo usado para expressar finalidade ou para complementar certos adjetivos e verbos, como *"fingere",* com significado de **modelar**, **criar**, **inventar**[198].

Geralmente uma hipótese configura-se como uma ou várias afirmações em que a validade só pode ser conferível de forma indireta, através da análise das suas consequências, portanto, são substancialmente diferentes das premissas claras. Enquanto as premissas têm o condão de garantirem comprovação do que enunciam, aquelas não oferece qualquer fiança de verdade ou falsidade. Ela poderá ser verdadeira, mas essa verdade é inferida apenas pela comprovação das consequências que dela decorrem. Esse era parte do entendimento de ARISTÓTELES, que, ocasionalmente, também utiliza o termo de maneira mais ampla, **como uma premissa para argumentação**, que foi a forma utilizada em sua obra Metafísica[199].

---

[197] BECKER, **Teoria Geral...,** *op. cit.,* p. 62-67.
[198] CUNHA, **Dicionário...,** *op. cit.,* p. 338, 632, 291.
[199] ARISTÓTELES, **Metafísica – Livros I e II**, p. 29-34.

Em resumo, axiomas e definições são postos como premissas necessárias para o raciocínio lógico, enquanto hipóteses e postulados são utilizados como premissas opcionais, sendo as hipóteses os argumentos utilizados para provar as premissas em discussão e das quais se pretende tirar conclusões. As definições e axiomas prestam-se à compreensão das premissas propostas. Portanto, argumentos pautados em hipóteses dependem de **um acordo ou convenção inicial** e não têm intenção de possuir o mesmo valor comprobatório que aqueles baseados em definições[200].

Importante apontar que PONTES DE MIRANDA considera as ficções como *"[...] raciocínios hipotéticos [...] ".* Nesse sentido, alerta que a ficção não deve ser tomada em um sentido sempre absoluto; mesmo quando tornada dogma científico, devesse-lhe atribuir valor relativamente aos fatos que desenham; as ficções, mesmo dogmáticas, devem ser tomadas como hipóteses, leia-se:

> Daí a postura respeitosa e céptica do jurisconsulto notada por *Tourtoulon*: a cada momento o legislador proclama úteis, necessários e sagrados, princípios que, logicamente, como tais não poderia justificar; ao jurisconsulto cabe apenas interpretar; assim, se a lei francesa põe em princípio a superioridade do marido e lhe dá a supremacia na direção da sociedade conjugal, o juris consulto não pode jungir-se a isto, porque então não faria direito francês; na aplicação aos casos particulares, seria puro e simplesmente hipotético o raciocínio e o valor logico dele de todo independente do valor do próprio princípio. Assim, a realidade penetra no arcabouço lógico e, por sucessivas pressões do interior, o modifica e deforma, como a reapropriá-lo à vida *(sic)*[201].

Não obstante a brilhante ponderação do jurista alagoano, entendemos que uma hipótese pode ou não ser verdadeira, dependendo da posterior conferência da existência ou não do fato, somente implementável pela verificação da consequência, e a ficção sempre seria falsa, portanto, *"A ficção seria algo diferente da hipótese porque esta precisa ser comprovada"*[202].

Pensamos que a construção científica de PONTES DE MIRANDA, relativamente a considerar as ficções como hipóteses, tem relação somente com o tipo de raciocínio lógico empregado. Tanto uma figura quanto a outra necessitam de um sentido linguístico em nível fabulador para terem concretização factual, sendo que as ficções partem de princípio

---

[200] ABBAGNANO, **Dicionário...,** *op. cit.,* 582.

[201] PONTES DE MIRANDA, **Sistema de Ciência Positiva do Direito,** v. II, p. 124.

[202] ANDITYAS MATOS, A Norma Fundamental..., *op. cit.,* p. 51.

contrafactual, como se verá adiante, ao passo que as hipóteses, no seu sentido usual, partem de princípios que podem ser contrafactuais ou factuais[203].

Existe um experimento de física quântica desenvolvido pelo austríaco ERWIN SCHRÖDINGER, que revolucionou não só pela comprovação de várias premissas daquela ciência, mas também por ter mudado algumas perspectivas epistemológicas de compreensão do real. No início do Século XX, surge na Dinamarca, uma escola da física que propõe a ideia de superposição de estados, influenciada pelo modelo de BOHR, onde se procurou demonstrar que as menores partículas do universo poderiam ser encontradas em dois estados simultaneamente.

Um elétron, por exemplo, dependendo do mecanismo de medição, poderia se apresentar como uma partícula ou uma onda, ou seja, ele existiria simultaneamente em dois estados. Entretando, não seria possível demonstrar essa condição porque, dependendo do observador, o estado do elétron seria diferente; em outras palavras, a interferência de um observador mudaria a perspectiva do estado e a **superposição estaria colapsada**.

Apostando em refutar a tese dinamarquesa, SCHRÖDINGER imaginou uma situação na qual um gato fosse colocado dentro de uma caixa lacrada, contendo um elemento radioativo, capaz de matar o felino em cerca de uma hora. Após esse tempo, haveria uma superposição de estados: o gato estaria, **simultaneamente**, vivo e morto, somente sendo aferível o verdadeiro estado do animal se algum observador verificasse o interior da caixa, produzindo, assim, o colapso da superposição pela interferência do observador.

O experimento ficou mundialmente conhecido como "*Schrödingers Katze".* Embora tenha sido idealizado com outro fim, acabou instigando vários primados da Física Quântica moderna, inclusive a multiplicidade de estados de corpos ínfimos[204].

O mais interessante do experimento do gato de SCHRÖDINGER é que evidencia que **uma realidade pode ser verdadeira ou falsa simultaneamente**, alterando nossa forma de interagir com hipóteses. Enquanto não há superposição de estados, a hipótese pode ser verdadeira e falsa concomitantemente, pendendo de confirmação de sua veracidade ou falsidade. Ficções, a seu turno, são constructos imaginários que permitem chegar a algum conhecimento, negando uma realidade específica. Assim dizendo, **elas afirmam algo sabidamente falso enquanto a hipótese afirma algo que pode ser verdadeiro e/ou falso.**

---

[203] ROSS, *Legal..., op. cit.,* p. 228-230.

[204] ANN ROONEY, **A História da Física**, p. 134-136.

Podendo ser verdadeira e/ou falsa, quando a hipótese descrever a realidade; para ser inconteste, poderá ser sempre **considerada como verdadeira**, tendo a precípua finalidade de evitar contradições dentro de uma tese científica, comportando, somente nesse caso específico, **valor de axioma**[205].

3.3.4.2 A validade fundamental em KELSEN é uma hipótese ou uma ficção?

Embora o objetivo deste escrito não seja outro além de trabalhar com ficções tributárias, visando estabelecer um limite, sobretudo de validade, para o uso dessa ferramenta de conhecimento no âmbito da tributação, não poderíamos fugir, mesmo que de forma ocasional e perfunctória, de discutir se a Norma Hipotética Fundamental é uma hipótese ou uma ficção, desde que nos propusemos a falar da validade das ficções jurídicas sob as perspectivas de KELSEN, FULLER e ROSS.

A questão já foi previamente anunciada no primeiro capítulo deste escrito, quando se descreveram as percepções de KELSEN acerca da Filosofia de VAIHINGER.

Não temos nenhuma ambição de pôr fim a uma das maiores questões da Ciência do Direito, mesmo porque talvez não consigamos concluir nada sobre isso, além de contribuir modestamente com nosso entendimento, sobretudo por não ser esse o objetivo geral da tese. Por outro lado, o escrito que apresentamos não seria uma tese caso fugíssemos de tocar, ainda que levemente, em temas nevrálgicos. Dessarte, o objetivo específico que ora apresentamos tem por meta analisar algumas propostas crentes que o modelo de raciocínio ficcional foi aplicado para construir a *"Grundnorm"*, como sendo sempre uma falsidade em relação à realidade; e outros tendentes a considerá-la uma norma hipótese, pendente de uma posterior e eventual verificação de verdade ou falsidade, mas, tendo função axiomática, conforme a utilizada por ARISTÓTELES na Metafísica[206].

Embora muitas pessoas considerem a discussão sobre a Norma Fundamental uma *"[...] peça de museu [...]",* principalmente diante da insistência pós-positivista na diferença entre normas e princípios, caso não houvesse a dedução de um ponto de partida amplamente válido para o Direito, haveria sempre o retorno a esse **princípio**, acabando a ordem jurídica por

---

[205] ANDITYAS MATOS, A Norma Fundamental..., *op. cit.,* p. 50-51.
[206] *Ibid.*, p. 43-45.

sustentar-se em critérios metafísicos ou puramente político-ideológicos, podendo representar um problema, conforme demonstraremos[207].

Uma ficção, de forma muito geral, vive em contradição com a verdade/validade; sobretudo, ela é posta propositadamente para contrariar a verdade empírica ou uma verdade, heuristicamente posta, como a jurídica; aplicando as mesmas consequências para situações sabidamente diferentes. O fato é que **a norma fundamental não é posta por ninguém e não tem a proposta de contrariar a realidade**, caso contrário, pressupor-se-ia que existe uma realidade jurídica posta de forma anterior, o que levaria à validade do direito para um *"looping"* de realidades jurídicas, para que a norma fundamental a pudesse contrariar.

Alguns doutrinadores passaram a aceitar que a *"Grundnorm"* seria uma ficção, conforme já mencionamos no capítulo primeiro, por força da publicação póstuma da *"Teoria Geral das Normas"*, de 1979. Tal fato, aparentemente, caiu por terra, após a divulgação da carta de KELSEN para RENATO TREVES, em 1933, na qual assume a posição de HERMANN COHEN na compreensão da *"Crítica da Razão Pura"* de KANT.

Levando-se em conta os comentários, muitas vezes críticos, tecidos por KELSEN à Filosofia de VAIHINGER, por considerar a ficções jurídica aquilo que falsifica o real em si, é defensável que a Norma Fundamental primeiro foi ficção e, finalmente, hipótese lógico-transcendental, conforme a edição final da *"Teoria Pura do Direito"* de 1960[208].

O professor PAULO DE BARROS CARVALHO observa que a teoria proposta por HANS KELSEN, sobre a norma hipotética fundamental, é um conceito chave para fundamentar a Ciência Jurídica, estabelecendo seu território teórico e conferindo coesão ao seu objeto de estudo. Essa norma, por sua natureza, não é passível de prova ou explicação direta. Funciona como uma sentença, aceita sem questionamentos acerca de sua origem, uma hipótese que descreve a verdade e é aceita como verídica, permitindo, assim, a construção do saber científico sobre o direito positivo específico. Não se trata de um axioma, no sentido literal da palavra, mas tem valor axiomático, uma hipótese que pretende ser verdade[209].

A norma fundamental de KELSEN tem estado sobreposto; e **a realidade de sua superposição não está colapsada**, não sendo possível saber sua real condição, condicionando-a à verdade, pois, teoricamente, o observador não teria como saber o seu estado real. Esse estado

---

[207] *Ibid.*

[208] *Ibid.*, p. 41-54.

[209] **Curso de...,** *op. cit.,* p. 187-188.

deve permanecer assim para o sistema continuar compensado verticalmente, ou seja, um *"[...] sistema jurídico e sua estrutura em níveis"* (*"Die Rechtsordnung und ihr Stufenbau"*)[210].

Uma hipótese é algo que se aceita, independentemente de ser verdade ou falsidade; é *"[...] obter um princípio a partir do qual possamos deduzir um conjunto de consequências".* A *"Grundnorm"* não é uma norma posta, ela é transcendentalmente pressuposta, sem ser metafísica, caracterizando-se como uma norma de clausura, segundo NORBERTO BOBBIO, sendo, *"ao mesmo tempo o fundamento de validade e o princípio unificador das normas de um ordenamento"*[211]. Trata-se de um postulado científico para deduzir outros postulados, mas não autodedutivo, resultando em *"[...] fonte unitária de validade não positiva, que, ao contrário do direito natural, é jurídica."*[212].

As hipóteses são um início de conjecturas colocadas como base para um raciocínio, sem ambicionar, ou presumir, a verdade. Para as ciências, as hipóteses são oposições testáveis na tentativa de explicar um fenômeno ou um conjunto de ocorrências; sua função, entretanto, a provisoriedade, possibilitando um início de investigação para uma teoria. Por outro lado, os axiomas são afirmações ou enunciados principiológicos, os quais, de plano, são verdadeiramente aceitos por sua evidência e não necessitam de prova. Todavia, e, eventualmente, para *"[...] extirpar contradições da tessitura do conhecimento científico",* a atividade científica trabalha com um valor axiomático para as hipóteses. Nesse sentido, embora procure descrever uma realidade de forma fiel - a realidade do direito -, ela pode ser mudada, em face de sua provisoriedade[213].

Assim, entendemos que a "*Grundnorm"* é **hipótese sem sobreposição de nenhum observador**, na qual se deve pressupor que ela é verdadeira, embora continue uma hipótese. Vale lembrar que essa é a lógica do campo da *"Teoria Pura do Direito"* e não de uma teoria do Direito puro. Uma Teoria Pura do Direito não é neutra, *"[...] mas sim avalorativa".* É possível sustentar que a ideologia de um juspositivismo é considerar a descrição de um fato, em detrimento de juízos, pouco científicos, de valores[214].

---

[210] ***Reine Rechtslehre****: Einleitung in die Rechtswissenschaftliche Problematik,* p. 62-89.

[211] **Teoria do Ordenamento...,** *op. cit.,* p. 68.

[212] ANDITYAS MATOS, A Norma Fundamental..., *op. cit.,* p. 60-66.

[213] *Ibid.*, p. 47-53.

[214] LUIS ALBERTO WARAT, **Territórios Desconhecidos**: a Procura Surrealista pelos Lugares do Abandono do Sentido e da Subjetividade, v. 1, p. 572.

KELSEN afirma que pressupor a norma fundamental é imperativo, para que se reconheça um início para legitimar o Direito Positivo, cuja **validade é hipoteticamente verdadeira**:

> A norma fundamental é um elemento indispensável, porque, sem ela, o caráter normativo do evento histórico fundamental não poderia ser estabelecido. Este ato último, ao qual recorre o jurista positivamente e além do qual ele não prossegue, é interpretado como um ato de legiferação, já que é expresso na norma fundamental, a qual, por sua vez, não é justificada por uma norma superior e, portanto, transmite apenas validade hipotética[215].

Uma norma jurídica vazia de conteúdo tem o valor de não defender ou de atacar ideologias específicas, ou seja, isso pode ser uma ideologia plausível para uma análise sem contaminação ideológica do direito[216].

Segundo KELSEN:

> Se concebemos o Direito como um complexo de normas e, portanto, como uma **ideologia**, essa ideologia difere de outras, especialmente de ideologias metafísicas, na medida em que corresponde a certos fatos da realidade. Embora uma norma legal não seja idêntica a nenhum fato natural, a sua existência depende de certos fatos verificáveis objetivamente. **Se o sistema de normas jurídicas é uma ideologia, é uma ideologia paralela a uma realidade definida.** Essa realidade consiste na eficácia do sistema como um todo e nos fatos que constituem a criação ou a anulação de normas particulares. Pode ser denominada uma realidade social caso se tenha em mente que a designação "social" pressupõe que essa realidade é interpretada à luz de uma ideologia normativa[217].

Desta feita, o valor de se defender uma norma hipotética fundamental está em proteger um direito que não seja contaminado por valores alheios, não laicos, corruptivos, políticos *etc.,* evitando assim a *"[...] invasão da província do direito – para usar uma expressão cara de*

---

[215] KELSEN, **Teoria Geral...,** *op. cit.,* p. 564.

[216] MARIO STOPPINO - *apud* NORBERTO BOBBIO; NICOLA MATTEUCCI; GIANFRANCO PASQUINO - **Dicionário de Política**, v. 1, p. 585, explica os dois sentidos da palavra ideologia: *"No intrincado e múltiplo uso do termo, pode-se delinear, entretanto, duas tendências gerais ou dois tipos gerais de significado que Norberto Bobbio se propôs a chamar de 'significado fraco' e de 'significado forte' da Ideologia. No seu significado fraco, Ideologia designa o genus, ou a espécies diversamente definida, dos sistemas de crenças políticas: um conjunto de ideias e de valores respeitantes à ordem pública e tendo como função orientar os comportamentos políticos coletivos. [...] No significado fraco, Ideologia é um conceito neutro, que prescinde do caráter eventual e mistificante das crenças políticas"*.

[217] KELSEN, **O que é...,** *op. cit.,* p. 209, 221.

AUSTIN, um dos percursores de KELSEN – pelas potências que a querem colonizar e utilizar para seus próprios interesses. Tal é a alta tarefa da norma fundamental"[218].

Um juízo de validade para a ordem jurídica é uma verificação de adequação à realidade efetiva do Direito. Uma descrição dessa realidade com pauta valorativa pode ser mais *"[...] convincente ou politicamente rentável [...]".* Entretanto, deixaria de descrever a realidade jurídica como é para descrevê-la dentro de uma preconcepção, o que não nos parece adequado para uma Teoria Pura[219].

Cientificamente, para o ofício do Direito, um fundamento de validade, cuja norma original não defenda nem ataque uma ideologia em particular, é capaz de distribuir justiça de forma muito mais efetiva por manter incólume o valor configurado na norma, além de garantir mais eficazmente a Segurança Jurídica.

3.3.5 Caráter Difusionista das Ficções de Estrutura

Para KELSEN, as normas, enquanto elementos de um sistema jurídico, configuram-se como hipóteses normativas, as quais podem, ou não, serem confirmadas na realidade jurídica, mediante a interferência de um observador. Teoricamente, para KELSEN, ficção jurídica seria uma declaração sabidamente falsa, tendente a considerar uma hipótese jurídica por outra, encontrando as mesmas consequências, embora aponte que, na prática, uma vez feita a declaração por quem de direito, ela passa a ser verdade jurídica[220]. Desta feita, hipóteses normativas somente se modalizam diante da realidade construída pelo direito.

A hipótese das normas gerais funciona na lógica do **dever ser**. É, conforme aponta KELSEN, uma **vontade despsicologisada**. Caso a hipótese se verifique em forma de fato

---

[218] ANDITYAS MATOS, A Norma Fundamental..., *op. cit.,* p. 71, ao trabalhar com ideologia, brilhantemente diferencia o termo em MARX e BOBBIO, assumindo a postura de BOBBIO - **O Positivismo Jurídico,** p. 261-262 - ao tratar da Teoria Pura do Direito e da norma fundamental. É também nessa **perspectiva que adotaremos o conceito de ideologia em nossa tese**: *"[...] teoria é a expressão da atitude puramente cognoscitiva que o homem assume diante de certa realidade e, por conseguinte, é constituída por um conjunto de juízos de fato que tem o objetivo exclusivo de informar os outros sobre tal realidade; a ideologia, ao contrário, é a expressão da atitude valorativa que o homem assume diante de uma realidade e consiste em um conjunto de juízos de valor relativos a ela, juízos que se baseiam no sistema de valores acolhido por quem os formula e que têm o objetivo de influir em tal realidade. A propósito de uma teoria, dizemos que é verdadeira ou falsa (segundo seus enunciados correspondam ou não à realidade). Não faz sentido, porém, pregar a verdade ou a falsidade de uma ideologia, dado que ela não quer descrevera realidade, mas influir nela [...]" (sic).*

[219] ANDITYAS MATOS, A Norma Fundamental..., *op. cit.,* p. 43.

[220] Mais uma vez apontamos que, o uso da palavra **falso,** não está sendo empregada em sentido técnico, mas, coloquialmente. Para o sistema jurídico, a terminologia técnica é: **inválido.**

jurídico, ela será verdadeira, desde que a norma seja validada. A validade é obtida mediante **uma compensação vertical** ("*Stufenbau"*) do sistema, na ideia de que uma norma superior prefere à inferior e lhe confere base de legitimidade[221].

A base de legitimidade por excelência, num ordenamento como o do Brasil, é a Constituição de 1988. O que confere legitimidade, na perspectiva dos valores, à Constituição, é a **ficção utópica heurística do contrato social com base democrática**. O que legitima a Constituição é um constructo imaginário, criacionista de uma realidade não existente, contudo desejada. É possível interagir com essa concepção de mundo, analisando as diretrizes deontológicas postas na Constituição de 1988, possivelmente um modelo heurístico tendente a substituir uma realidade política anterior. Convertida em norma constitucional, constituirá, doravante, o Estado de Direito, repositório da validade de todo o sistema. Observe-se:

> Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para **instituir um Estado Democrático**, destinado a assegurar o exercício dos **direitos sociais** e individuais, a **liberdade**, a **segurança**, o **bem-estar**, o **desenvolvimento**, a **igualdade** e a **justiça** como **valores supremos de uma sociedade** fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL (grifo nosso)[222].

Um bom número de ficções enuncia o modelo democrático do sistema jurídico brasileiro. Conforme já descrevemos, à medida em que uma abstração é oferecida como realidade, ou alternativa para outra realidade, estamos diante de um processo heurístico, no caso da Constituição de 1988, uma ficção utópica com valor heurístico, que passa a ser realidade jurídica efetiva, estruturando todo o sistema. São, originalmente, ficções que passam a estruturar um sistema jurídico organizado em camadas, num primeiro momento, legitimando-as. O topo do sistema é o que passa a dirigir a realidade jurídica efetiva; passa a ser um **centro de difusão de validade** para todas as camadas subsequentes, que devem estar em íntima sintonia com o todo.

Legitimidade e validade parecem-nos conceitos diferentes. Legitimidade dentro, da percepção jurídica, pode assumir numerosas dimensões, abarcando a legalidade, a moralidade,

---

[221] **O que é...,** *op. cit.,* p. 209.

[222] BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil – 1988, **Diário Oficial da União**, disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm, acesso em: 18 jan. 2024.

o consentimento dos governados *etc.* Neste escrito, trataremos a legitimidade como um argumento que dialoga com alguma compreensão de valor subjetivo mais próximo dos conteúdos das Ciências Políticas, Ética e Filosofia, referenciado pelo reconhecimento, pela aceitação ou justificação de uma autoridade, pela instituição, pelo processo ou ordem social, por seus membros ou por outros atores relevantes. Em síntese, são modelos ficcionais de estimativas de mundo, com caráter teórico, expressando alguma concepção de moral[223].

Validade, de outra sorte, refere-se à **estrutura formal do argumento** e à relação travada entre as premissas e a conclusão. A concepção moral – **a ficção utópica estrutural** –, convertida em direito, passa a ser o repositório da validade do sistema. Um argumento é considerado válido se, e somente se, a verdade das premissas implica necessariamente a verdade da conclusão. Inexistente situação tal em que as premissas sejam verdadeiras e a conclusão falsa. A **validade jurídica conforma-se com as regras formais do sistema legal. A legitimidade compreende um plexo mais abrangente de ponderações, incluindo aceitação social, justiça e conformidade com ficções éticas ou morais.**

Portanto, para o direito, a validade de uma lei ou ato jurídico refere-se à sua conformidade com o sistema legal e constitucional vigente. Uma lei é considerada válida se for criada de acordo com os procedimentos estabelecidos na Constituição e em outras leis, e se não violar nenhuma ficção de estrutura ou norma superior.

Os Princípios, a seu turno, refletem uma concepção utópica heurística de mundo, **sua validade está intimamente ligada à legitimidade.** Quando tornados leis, além de legítimos heuristicamente, passam a usufruir de uma supervalidade, **tornando-se verdadeiros centros de difusão de validade jurídica para todo o ordenamento.**

É nos princípios, ou nas ficções de estrutura, que a validade reclama legitimidade. A validade da estrutura está profundamente unida à sua legitimidade na ficção de estrutura (princípio). Nesse rumo, a ficção de estrutura ou o Princípio não só legitima a ordem com pauta na ficção de realidade que lhe dá vida, como passa a ser o repositório da difusão de validade para todo o sistema jurídico fundado. Contrariar essas ficções significa invalidar o sistema jurídico.

---

[223] NORBERTO BOBBIO, **Teoria do Ordenamento...,** *op. cit.,* p. 69-80, pontua precisamente a questão: *"Com o problema do fundamento da norma fundamental, deixamos a teoria do direito positivo, à qual nos detivemos até agora, e entramos na secular discussão acerca do fundamento, ou melhor, da justificação em sentido absoluto do poder."*

3.3.6 Ficções de Estrutura e Mitos

No que as ideologias, valores e concepções morais de mundo diferenciam-se dos mitos? Uma ficção, que serviu ao legislador para a inauguração de um sistema jurídico, legitimando-a por resultar da percepção pessoal ou de uma sociedade acerca do que é bom e justo, poderia ser afastada do raciocínio meramente mitológico?

Mito, segundo NICOLA ABBAGNANO, pode carregar três significados absolutamente distintos, além de sinônimo de narrativa. Num primeiro aspecto pode ser abarcado com o significado de intelectualidade atenuada, ou seja, o mito como o elemento presuntivo da passagem de um pensamento místico para um racional. Em um segundo aspecto, o mito se apresenta *"[...] como forma autônoma de pensamento ou de vida [...]"*, e seria uma verdadeira idolatria do mito, o qual revelaria uma *"verdade autêntica",* somente pouco diferente da racional. Finalmente, na terceira acepção, o mito assume, principalmente na perspectiva de BRONISLAW MALINOWSKI e JAMES FRASER, de *"[...] instrumento de estudo social"*[224].

Sobre os significados dos mitos, JOSÉ ROBERTO VIEIRA aponta que, a valorização de sua acepção, como uma forma pouco reflexiva do pensamento, leva à desvalorização dos mitos, sendo que é nessa conotação que acaba sendo mais utilizado no Direito:

> Do ângulo histórico, o termo teria **três significados**, como explica NICOLA ABBAGNANO. A começar pela significação de ***"...um produto inferior ou deformado da atividade intelectual"***, oriundo da antiguidade clássica e assumido por PLATÃO e por ARISTÓTELES; que ANDRÉ LALANDE, de modo similar, apresenta como *"Narração fabulosa, de origem popular e não refletida..."*. A prosseguir pela acepção de uma forma fantástica ou poética de pensamento ou de vida, associada ao romantismo e u uma visão sociológica, bem como a nomes como os de VICO, SCHELLING, DURKHEIM, LÉVY-BRUHL, CASSIRER etc.; que LALANDE, semelhantemente, refere como *"Exposição de uma ideia ou de uma doutrina sob uma forma... poética ou narrativa...",* com um papel relevante para a imaginação e a mescla de fantasias e verdades subjacentes. E a concluir pelo sentido de uma *"...justificação retrospectiva dos elementos fundamentais que constituem a cultura de um grupo",* conectado a uma interpretação sociológica moderna e a nomes como os de FRASER e MALINOWSKI; em relação ao qual, LALANDE inverte a inclinação histórica, cogitando de *"...um futuro fictício... que exprime os sentimentos de uma coletividade..."* (grifos no original)[225].

---

[224] ABBAGNANO, **Dicionário...**, *op. cit.*, p. 784-788.

[225] Competências Tributárias no Brasil: Mitos e Mentiras, *in* PAULO DE BARROS CARVALHO; PATRÍCIA SOUZA, **30 Anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro**, p. 602.

Como ferramenta de compreensão da sociedade, o mito admite uma função "*sui generis*", segundo BRONISLAW MALINOWSKI, sustentando a origem de todas as tradições culturais, não se restringindo a um hábito meramente primitivo, mas, antes, necessário para qualquer cultura e a todo novo momento histórico, tendo relação indireta com o fato que lhe deu origem. Segundo o antropólogo:

> O mito, como confirmação da realidade primordial que ainda vive nos nossos dias e como justificação graças a um precedente, fornece um modelo retrospectivo de valores morais, ordem sociológica e crenças mágicas. **Não é, portanto, nem uma mera narrativa, nem uma forma de ciência, nem um ramo da arte ou da história, nem um conto explicativo. O mito cumpre uma função sui generis intimamente relacionada com a natureza da tradição e a continuidade da cultura, com a relação entre idade e juventude e com a atitude do homem perante o passado.** A função do mito, em poucas palavras, é fortalecer a tradição e dar-lhe ainda maior valor e prestígio, transportando-a de volta a uma realidade mais elevada, melhor e mais sobrenatural dos acontecimentos iniciais. O mito é, portanto, um ingrediente indispensável de toda cultura. Como vimos, está continuamente regenerando; cada mudança histórica cria a sua mitologia, que, no entanto, está apenas indiretamente relacionada com o facto inicial. O mito é um derivado constante da fé viva que precisa de milagres; do estatuto sociológico, que exige precedentes; da norma moral, que exige sanção (tradução e grifo nosso)[226].

O mito, nessa perspectiva, é visto como algo que não se restringe a narrar um fato histórico, mas a ser expressão da causa dos fatos históricos e da vida humana. Alguns teóricos falam em **retroalimentação** do mito pelas gerações e culturas, pois eles retornam para sua própria construção, além de serem a descrição da maneira pela qual *"[...] um grupo social expressa sua própria atitude em relação ao mundo ou como procura resolver o problema de sua existência"*[227].

---

[226] ***Magia, Ciencia y Religión***, p. 55, no original: *"El mito, como constatación de la realidad primordial que aún vive en nuestros días y como justificación merced a un precedente, proporciona un modelo retrospectivo de valores morales, orden sociológico y creencias mágicas. No es, por consiguiente, ni una mera narración, ni una forma de ciencia, ni una rama del arte o de la historia, ni un cuento explicativo. El mito cumple una función sui generis íntimamente relacionada con la naturaleza de la tradición y con la continuidad de la cultura, con la relación entre edad y juventud y con la actitud del hombre hacia el pasado. La función del mito, por decirlo brevemente, consiste en fortalecer la tradición y dotarlo de un valor y prestigio aún mayores al retrotraerla a una realidad, más elevada, mejor y más sobrenatural, de eventos iniciales. El mito es, por lo tanto, un ingrediente indispensable de toda cultura. Como hemos visto, está continuamente regenerándose; todo cambio histórico crea su mitología, la cual no está, sin embargo, sino indirectamente relacionada con el hecho inicial. El mito es un constante derivado de la fe viva que necesita milagros; del status sociológico, que precisa precedentes; de la norma moral, que demanda sanción".*

[227] ABBAGNANO, **Dicionário...,** *op. cit.,* p. 786.

Nesse sentido, o mito pode expressar, além das aparentes narrativas fantásticas, uma verdade oculta e comum a todos os tempos – ou a alguma época da civilização –, além de *"[...] figuras humanas (heróis, líderes etc.), conceitos e noções abstratas (nação, liberdade, pátria, proletariado), ou projetos de ação que nunca se realizarão [...]"*[228].

"O mito é uma forma específica de manifestação do ideológico no plano do discurso"[229]. A ficção de estrutura, com natureza utópica heurística, é um fato geral de uso especializado da linguagem, portanto, também um fenômeno linguístico e, da mesma forma, pode se revelar como uma manifestação de ideologias no plano do discurso[230]. Suas diferenças essenciais estão na postura epistemológica na produção dos fenômenos. Enquanto no mito se tem certeza do conteúdo, deslindando-se numa crença, a ficção utópica heurística é sabidamente advinda do intelecto humano, é algo em que se pode acreditar, no entanto, não se tem dúvida acerca do processo de geração de seus conceitos ideológicos[231].

A ficção é linguagem especialíssima, um fenômeno linguístico muitas vezes utilizado para justificar a alteração da aplicação da lei internamente posta no sistema jurídico, ou para criar consequências idênticas para hipótese distintas. No plano interno do direito, na realidade pós-jurídica, os mitos não têm sustentação científica, pois não pertencem apenas à imanência, mas encontram duplicação na transcendência.

Sustentar a validade do direito, por exemplo, como o desejo expresso de uma entidade superlativa, que irá garantir a vida social plenamente justa, articulando com noções absolutamente abstratas, na tentativa de resolver os problemas da sobrevivência da existência da civilização, é uma visão mítica do Direito, tendente a considerar uma autoridade divinatória e perfeita, acima da ordem jurídica. Nesse caso, o direito positivo seria supérfluo, porquanto um supradireito revelado seria o único eficiente e qualificado para a disciplina da vida social[232].

---

[228] *Ibidem*, p. 786.

[229] LUIS ALBERTO WARAT, **Mitos e Teorias na Interpretação da Lei**, p. 127.

[230] KAREN PETROSKI, *Legal Fictions and the Limits of Legal Language*, i*n* TWINING; DEL MAR, ***Legal Fictions...,*** *op. cit.,* p. irreg.

[231] Ainda que se tenha uma concepção jusnaturalista dos direitos fundamentais, é inconteste que os homens somente passaram a depreender esses valores porque chegaram num processo de emancipação da razão, sobretudo ao longo do século XVIII. Uma vez a razão emancipada, seria possível depreender que os homens sempre foram destinatários de um plexo de direitos naturais, sempre uniformes ao longo da história, passando a serem nominalizados e realizados, pela racionalidade. Em sentido similar, HEGEL, **Fenomenologia do Espírito**, p. 291- 297.

[232] KELSEN, **O que é...,** *op. cit.,* p. 141-145.

Se o mito é a expressão indireta de uma dada verdade tida como inconteste, e manifestação, sobretudo, de crenças e concepções culturais de mundo, então, mesmo que os mitos carreguem um predeterminado significado, o significante poderá ser completamente distinto, ou seja, eles terão uma retroalimentação absolutamente afeta ao estádio da cultura em que são simbolizados. Não existe uma verdade absoluta, tampouco um conceito que permaneça idêntico ao mito original, e, por esse motivo, não tem como serem base jurídica para uma realidade pós-jurídica, por não terem condição de conferirem segurança ao sistema.

Outrossim, defender que um determinado conceito pode carregar o mesmo senso linguístico de sempre é um equívoco. Ensina ALFREDO AUGUSTO BECKER que *"[...] a obviedade confere uma identidade falsa às premissas"*[233].

Se adotarmos a hipótese de WARAT de que o mito é uma manifestação ideológica, muitas vezes de poder, caso tomássemos a Igualdade Tributária, por exemplo, como um mito pertencente a uma verdade atemporal absolutamente justa, ter-se-ia, então, que se sustentar que a Igualdade ainda deve ser interpretada fielmente, na sua concepção iluminista original, embora essa concepção se possa ter adaptado temporalmente.

LÉVI-STRAUSS explica que o mito trabalha numa linguagem muito particular, pois, consegue se *"[...] descolar do fundamento linguístico no qual inicialmente rodou",* possuindo uma abrangência interespacial pois, são expressos numa linguagem especial, a qual não perde o significado por conta de uma tradução. Entretanto, *"Não existe versão 'verdadeira' [...]" de um mito, "[...] Todas as versões pertencem ao mito"*[234].

Dessa maneira, um mito, ainda que se intrinque com a estrutura mais profunda do sistema, como uma parte fundamental da sua existência, pode ecoar verdades distintas, o quê, para um sistema em busca de segurança, como o Direito, não representa uma boa opção teleológica. Veja-se:

> Se o objetivo do mito é, de fato, fornecer um modelo lógico para resolver uma contradição (tarefa irrealizável quando a contradição é real), um número teoricamente infinito de camadas será gerado, cada uma delas ligeiramente diferente da que a precede. O mito irá desenvolver-se como uma espiral, até que o impulso intelectual que lhe deu origem se esgote. O *crescimento* do mito é, portanto, contínuo, por oposição a sua *estrutura*, sempre descontínua[235].

---

[233] **Teoria Geral...,** *op. cit.,* p. 12.

[234] **Antropologia Estrutural**... *op. cit.,* v. 1, p. 225, 236.

[235] *Ibid.,* p. 247-248.

Mito é aquilo em que se acredita como posto metafisicamente, **ficção utópica heurística é aquilo em que se acredita como a melhor opção**. Há alternativas para a ficção utópica, pois é desejo humano. Não há alternativa para o mito, porque não passa pela aspiração humana; é crença. Desejar uma sociedade de determinada forma é diferente de aceitar a sociedade de uma determinada fórmula. Sociedades pautadas em mitos, em geral, são substituídas por sociedades revolucionárias, que oferecem ficções utópicas. A ficção utópica é a emancipação racional do mito. Em ambos, é possível verificar a crença, mas, na ficção, **há liberdade de crença**, ou se acredita ser a opção mais racional e consentânea para determinada situação.

Quem acredita em algo por ter certeza de sua verdade, está trafegando no raciocínio mítico. Quem escolhe acreditar em algo, por compreender determinada realidade mais legítima do que outra, transita no raciocínio ficcional.

3.3.7 Síntese Acerca da Legitimidade e Validade das Ficções de Estrutura da Constituição

Uma Constituição é a criação de um **mundo**, um **universo jurídico**, com regras próprias, uma coordenada forma de funcionamento, com constantes e variáveis, além de uma carga volitiva especial. Possui conceitos próprios, hipóstases diversas, como verificado por KELSEN; uma certa cumplicidade social pela submissão involuntária e automática a essa realidade criada, e que, teoricamente, reflete uma certa carga de importâncias e valores compartilhados[236].

Para um modelo moderno de Constituição, cuja base tenha a democracia como utopia heurística, é importante, para garantir-se a validade das construções intrassistemáticas, que se tente buscar, mesmo diante de mudanças históricas, sociais e culturais, as opções de crenças que fundaram determinada ordem.

Qual a intenção de um grupo de legisladores ao fundar uma Constituição ? Tal argumento é extremamente controvertido, porquanto, tratam-se de questões amplamente voláteis, tornando-se particularmente difícil serem averiguáveis, principalmente diante de uma

---

[236] RONALD DWORKIN, **Uma Questão de Princípio,** p. 50-51.

vontade coletiva de um Congresso de Legisladores. DWORKIN aponta a existência de correntes distintas acerca da importância de se desnudar as intenções originais do legislador.

De um lado há intérpretes tendentes a acreditar que o estudo histórico e sistemático seja capaz de desnudar *"[...]intenções originais importantes e relevantes",* evitando decisões que prejudiquem a democracia[237].

De outro lado, há uma forte disposição de dizer que a intenção original subjetiva da Constituição é inalcançável, seja porque é oriunda de um coletivo, seja porque as concepções de mundo se modificam frequentemente, restando incongruente uma interpretação com base num conceito que já não é o mesmo socialmente.

De qualquer forma, a intenção do Contrato Social é um evento *"[...] psicológico e complexo, trancado na história",* para boa parte da doutrina. Concordamos com DWORKIN quando aponta o equívoco da vontade encoberta para justificar decisões e atividades legiferantes em qualquer sentido. Existe uma intenção constitucional a ser descortinada e muita pouca coisa a ser criada. O fundamento político, para o professor de *Harvard*, parece ser o caminho a despir a intenção do sistema jurídico, e o fundamento político não deve ser entendido como política individual ou partidária.

A observação da opção estética de uma obra literária tem o condão de desnudar a intenção do escritor. Uma Constituição, sendo resultado de um produto linguístico, carrega uma opção estética revelada pelos elementos que linguisticamente propõe. Se um país é democrático, por exemplo, por conseguinte qualquer ato tendente a negar tal concepção seria impossível; outro ponto é que a democracia prevê que soberana é a vontade do povo, mediante seus representantes, logo, a vontade individual não teria sentido em face de escolhas com implicação coletiva[238].

Diante da estética da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, aquilo que foi estabelecido como ficção de estrutura é o legitimo que, doravante, estipulará a validade de toda a realidade jurídica oferecida. *"O 'justo constitucional' assentaria no contrato ou consenso dos indivíduos sobre os princípios ou estruturas básicas da justiça da comunidade"*[239].

---

[237] *Ibid.*, p. 50-51.

[238] *Ibid.*, p. 50-79 e 218-266.

[239] JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, **Direito Constitucional**, p. 114.

Uma vez tendo, a Ordem Constitucional Brasileira, determinando-se na *"[...] justiça do contrato social (Vertragsgerechtigkeit)",* essa ficção estruturante ministra uma diretriz, na qual a legitimidade ou a justiça do pacto foi de consenso comum entre todos os cidadãos identicamente livres e iguais. A despeito dessa diretriz também ser fictícia, haja vista a pluralidade de interesses e divergências insuperáveis em uma sociedade, a ficção contratual original tem o mérito de difundir a ideia de limites ao próprio poder constituinte[240].

Além do mais, dentro dessa estética linguística, há a possibilidade de renovação do contrato pelos contratantes, mediante alteração do consenso (Emendas à Constituição). Finalmente, *"[...] embora o contrato seja uma ficção",* conforme lição de CANOTILHO, torna-se indispensável para justificar os deveres e direitos assumidos pelos contratantes (totalidade do povo, mediante seus representantes) *"[...] sem se recorrer a 'valores' ideologicamente encapuçados (H. GOERLICH) ou a entidades divinas (Deus) erguidas a instâncias normativas supremas (H. HOFMANN)"*[241].

Oportunamente, retomaremos o tema para descrever as ficções de estrutura mais importantes para o sistema tributário e, mormente, como implicam na validade do uso de ficções de sistema. A seguir iremos definir e classificar as, por nós chamadas, **ficções de sistema**.

3.4 FICÇÕES DE SISTEMA

3.4.1 Introdução

Estipulado o quê entendemos por estrutura do sistema, (na acepção kelseniana de construção em etapas - "*Stufenbau"*), as ficções utópicas heurísticas, as quais serviram ao legislador como elementos intelectuais para constituir a ordem jurídica; cumpre agora fazermos algumas considerações sobre o que são ficções inerentes ao sistema jurídico. Para tal desiderato, importa-se definir nossa noção de sistema.

3.4.2 Sistemas Normativos ou Prescritivos

---

[240] *Ibid.*, p. 114-115.

[241] **Direito**..., *op. cit.,* p. 114-115.

Sistemas são conjuntos de elementos com alguma identidade e implicação, a não ser que o conjunto seja propositadamente, aleatório, nesse caso não será um sistema.

O conjunto dos elementos do sistema, doravante nomeado de **repertório**, implica-se dentro de regras de ordem natural ou artificialmente estipuladas pelo gênio humano[242]. Um sistema natural ou real é aquele cuja existência é por si mesma; segundo ARISTÓTELES, aquilo que é por natureza e sobre o qual não há liberdade. Eles gozam de uma peculiar estrutura de funcionamento, restando apenas a compreensão e o saber que sobre eles é possível desenvolver[243]. Para J. R. VIEIRA, sob influência de LOURIVAL VILANOVA, são sistemas reais o solar, o respiratório *etc.*, cujos elementos *"[...] são objetos extralinguísticos [...]"*[244].

Os sistemas de repertório resultantes do gênio humano, sobre os quais é possível alguma ingerência de vontade, constituem-se por **objetos linguísticos**, das categorias dos nomológicos e nomoempíricos[245]. Por essa condição, são objetos proposicionais, ou seja, elementos claramente declarados ou afirmados, com o ensejo de expressarem ideias definitivas, passíveis de avaliação de verdade ou falsidade. Os nomológicos são sempre presumidamente verdadeiros nas proposições, cujo valor é analítico, seu juízo é racional-dedutivo, apriorístico, sua verdade é determinada internamente ao sistema. Já os nomoempíricos são proposições posteriores descritivas ou prescritivas da realidade empírica, seus juízos são intuitivos e posteriores, e podem pretender a verdade ou simplesmente a validade.

Os sistemas linguísticos nomoempíricos, cuja pretensão é da verdade, são constituídos por proposição descritivas ou teoréticas, possibilitando, além da descrição do que é observado, a elaboração de sistemas teóricos (modelos) coerentes, que explicam como e porque certos padrões e fenômenos ocorrem. Sistemas linguísticos nomoempíricos, cuja pretensão é a validade, *"[...] são compostos por proposições prescritivas dirigidas à conduta humana [...]"*[246]. Segundo ROSS, o significado das normas consiste em prescrever comportamentos, não restando nem verdadeira, nem falsa, mas numa direção[247].

---

[242] TÉRCIO FERRAZ JUNIOR, **Introdução ao Estudo do Direito**: Técnica, Decisão e Dominação, p. 142-166.

[243] **Metafísica...,** *op. cit.,* p. 40: *"Demais, aquilo que, em grau maior, participa [da natureza] dos outros [seres é aquilo] segundo o qual se dá neles o unívoco."*

[244] A Noção de Sistema..., *op. cit.,* p. 62.

[245] O elemento "nomo", utilizado como elemento de formação para construir os termos nomológico e nomoempírico tem origem grega *nómos* significando lei - *in* CUNHA, **Dicionário...,** *op. cit.,* p. 451.

[246] VIEIRA, p. 62.

[247] **Direito e...**, *op. cit.,* p. 28-33.

Os modelos prescritivos ou normativos não necessitam do mesmo nível de coerência dos teoréticos, pois seu escopo é a reflexibilidade das condutas humanas.

Os sistemas (modelos) constituídos por repertório de proposições normativas são afirmações que expressam como as coisas deveriam ser, em vez de como elas são, refletindo julgamentos de valores, obrigações, deveres ou ideais éticos e morais, estabelecendo normas de conduta ou estados desejáveis. Enquanto as proposições descritivas ou teoréticas buscam descrever a realidade de maneira objetiva, as proposições normativas buscam prescrever comportamentos, estabelecer padrões e orientar ações - sua **verdade** ou, na expressão mais adequada, sua **validade** - são estruturadas pelos valores ou princípios que as fundamentam.

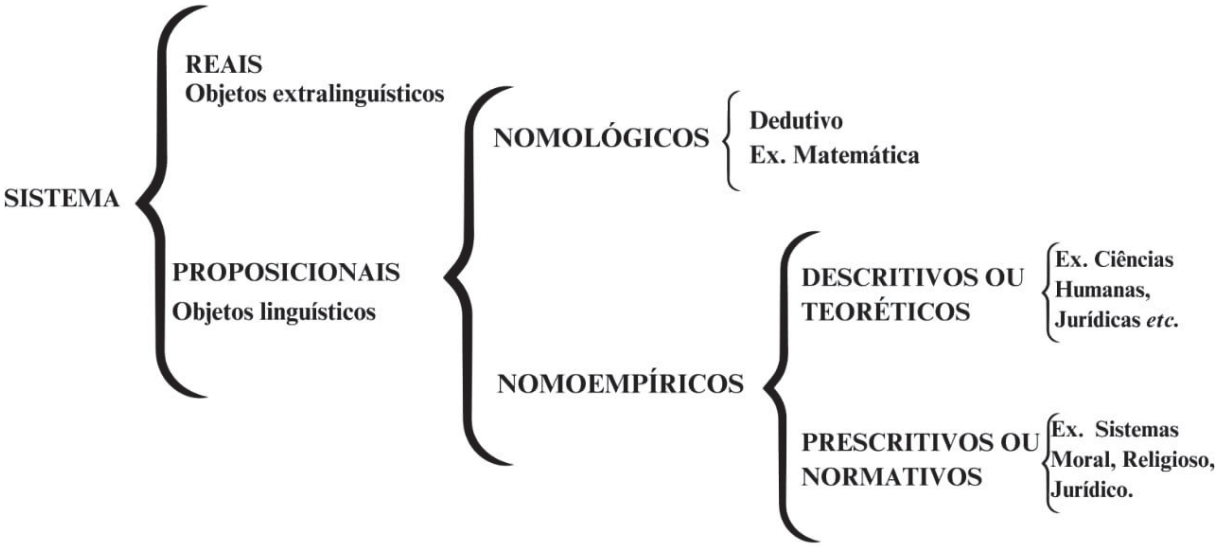
O sistema de direito positivo é destinado, sobretudo, à disciplina da vida humana. As leis por ele previstas somente são erigidas à condição de norma jurídica pelas mãos do próprio sistema, são o que LOURIVAL VILANOVA chama de *"regras-de-regras",* conferidoras de justificação e convalidação, dando-lhes *"[...] relação de pertinência face ao sistema positivo" (sic)*[248].

A fundamentação dos sistemas jurídicos positivos são as ficções de estrutura com caráter difusionista, as quais estabelecem prescrições às condutas humanas. As proposições prescritivas, por conseguinte, são o conjunto das normas jurídicas, do repertório do sistema ou realidade pós-jurídica, formada por juízos hipotéticos e consequenciais, orientando, prevendo, punindo, premiando condutas *etc.* No repertório do sistema jurídico é onde estão localizadas as ficções de sistema.

Uma ilustração da classificação dos sistemas aqui descrita pode ser assim diagramada:

FIGURA 2 – Teoria dos Sistemas

[248] **As Estruturas...,** *op. cit.,* p. XXXI.



Fonte: Adaptado de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, A Noção de Sistema..., *op. cit.,* p. 60-63.

3.4.3 Definição das Ficções de Sistema

Chamaremos de ficções de sistema aquelas, segundo KELSEN, da prática jurídica, que aparecem ao longo da atividade de operação do direito, em meio à realidade jurídica efetiva ou mundo pós-jurídico. Tanto em ROSS, quanto em FULLER e KELSEN, são as ficções que aplicam uma consequência jurídica idêntica para hipótese ou fatos jurídicos diferentes, havendo consciência do operador dessa particularidade[249].

Essas ficções decorrem, principalmente, da característica dinâmica e incoerente do sistema jurídico positivo, carecendo, muitas vezes, de interpretações, preenchimento de lacunas *etc.,* para os quais não há previsão, ou desenvolvimento de hodierno instituto legal.

Ficções de sistema podem aparecer na atividade legiferante, mediante a utilização de instrumentos normativos **como se** fossem leis formais; na aplicação e interpretação das leis e da Constituição; no preenchimento de lacunas; no quotidiano da atividade administrativa *etc.*

É nas ficções da prática jurídica o campo de maior emprego do instituto, enquanto juízos sabidamente **falsos, muitas vezes inválidos**. A utilidade desses recursos é plural, notadamente ambicionam corrigir a realidade jurídica, justificando-se, muitas vezes, na manutenção da completude do ordenamento, ou visam otimizar algum processo administrativo.

---

[249] ROSS, *Legal..., op. cit., passim*; KELSEN, *Zur Theorie..., op. cit.,* p. 630-658; FULLER, ***Legal...,*** *op. cit.,* p. 01-50.

Do analisar cientificamente a pertinência desse instituto, importa frisar que as ficções de sistema devem ser usadas com absoluta moderação e somente quando apresentem um caráter indispensável, pragmático e em integral convergência com a validade da estrutura do sistema, conforme veremos. Outrossim, indispensável, para gozarem de uma validade mínima, estarem em ampla coordenação com as ficções de estrutura – aos princípios. Uma vez violada qualquer diretriz da Constituição, a ficção é nula de pleno direito e seus efeitos devem ser considerados como nunca existentes.

As consequências de uma relação jurídica criada pela ficção antiestrutura gozam de valor algum, bem como os atos praticados sob a égide da ficção devem ser considerados ineficazes, inválidos e com modulação "*ex tunc"*, como tentaremos demonstrar oportunamente.

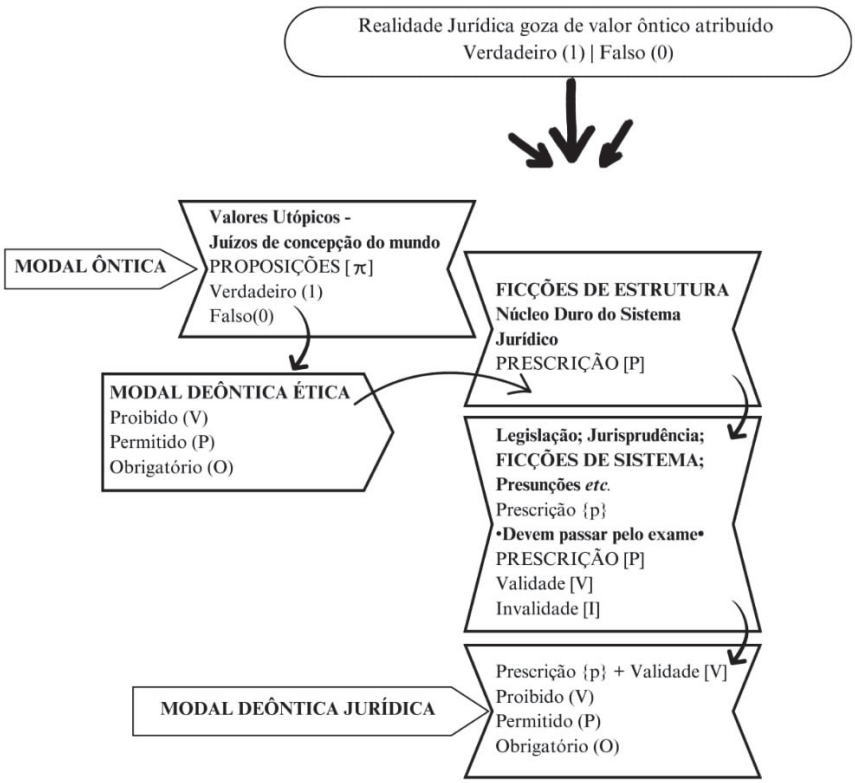
Um sistema jurídico é a realização de uma concepção valorativa de mundo; uma vez vertida em ficção de estrutura, passa a ser, mormente, um mecanismo de validação do que foi constituído; no caso da ordem jurídica brasileira, a partir de 1988, como valor social e democrático do direito. Parece-nos que a melhor forma de conferir segurança jurídica e limitar o exercício da competência pela via da tributação, é entender e definir os mecanismos de operação e realização do sistema jurídico, de forma a exigir validade na produção legislativa e judicial superveniente.

O debate sobre o valor e a validade das instituições posteriores à Constituição é importante, mas, pode ser retórico, ambíguo e relativizável. O debate científico, entretanto, pode ser uma alternativa contundente à manutenção do núcleo duro da Constituição, encontrando na validade uma possibilidade real de se atingir qualquer propósito fora da realidade jurídica. Retomando as lições do primeiro capítulo desta tese, a validade, em KELSEN, conduzirá o sistema jurídico a uma unidade constitucional, depositária das ficções utópicas heurísticas de estrutura do sistema. ROSS atribui validade no cumprimento automático das normas, principalmente das que desempenham função constitutiva. Mesmo FULLER, que opõe ao sistema um dever moral interno, assinala que a validade demostra a coerência com moral interna do sistema[250]. Nesse sentido, a necessidade da **validade como referência** tem importância preponderante no estudo em tela e desempenha um bom limite objetivo ao uso de ficções de sistema. Observe-se o seguinte fluxo de ideias:

---

[250] KELSEN, **Sobre a Teoria...**, *op. cit.,* p. 91-92; ROSS, ***Towards a Realistic Jurisprudence****: A Criticism of the Dualism in Law,* p. 11; FULLER, ***Legal...,*** *op. cit.,* p. 49-82.

FIGURA 3 – Modal Ôntica e Deôntica Jurídica



Fonte: A autora (2024)

Doravante, passaremos a uma breve explanação sobre a diferença entre as ficções de sistema e outros expedientes da aplicação do direito *"interna corporis"*, em cuja existência assemelham-se com as ficções. A seguir, trataremos dos cenários em que as ficções de sistema são de maior utilização, principalmente em meio à atividade de criação, aplicação e arrecadação do tributo, para, finalmente, debruçar-nos sobre uma proposta de um conceito, uma definição e uma classificação das ficções.

3.5 FICÇÕES E PRESUNÇÕES

3.5.1 Introdução

No sistema jurídico criado pelo gênio humano, existem vários instrumentos cuja finalidade é estabelecer a uniformidade, a higidez, a coerência e a unidade do conjunto das proposições normativas. Dentre esses instrumentos, estão as ficções de sistema e as presunções jurídicas, recursos jurídicos muitas vezes confundidos ou tomados como iguais. Tanto as presunções quanto as ficções, devem ser analisadas a partir de sua validade ou não, dentro do **sistema**, referindo-se à relação lógica entre premissas e conclusão em um argumento jurídico[251].

O tema das ficções jurídicas é vasto, como já mencionamos, e costuma ser tratado conjuntamente com as presunções legais no direito, portanto, a fim de se produzir uma distinção entre os institutos, como acontece no clássico *"Presunções e Ficções no Direito",* organizado por PERELMAN e FORIERS, tentaremos objetivar os institutos[252]. Todo livro sobre presunção jurídica traz um capítulo sobre as ficções no direito e vice-versa. Tentaremos estabelecer algumas distinções, observando que são as consequências imediatas dos institutos o elemento realmente distintivo, haja vista, substancialmente, do raciocínio lógico para a produção de ambos os institutos ser bastante similar.

A palavra presunção tem origem no vocábulo latino *"praesumptionis"*, importando em **imaginar**, **supor**, **suspeitar**[253]. O prefixo *"prae*" significa **antes**. Desta feita, uma presunção remete à ideia de antecipação, algo que se supõe, mas que ainda não foi confirmado, ao passo que a palavra **ficção** significa **inventar** algo. *"A verdade jurídica imposta pela lei, quando se baseia numa provável (ou certa) falsidade é ficção legal, quando se fundamenta numa provável veracidade é presunção legal"*[254]. Presumir é **antecipar** um juízo, **ou supor** que ele já aconteceu; estabelecer uma ficção é **inventar** um juízo.

A ordem jurídica instaurada muitas vezes se depara com dificuldades de conferir e constatar, de forma irretorquível, fatos jurídicos, cuja repercussão compromete a realidade jurídica. Por esse motivo, o próprio direito desenvolve técnicas que *"[...] possibilitam o alcance*

---

[251] KELSEN; ULRICH KLUG, **Normas Jurídicas e Análise Lógica**: Correspondência Trocada entre os Srs. Hans Kelsen e Ulrich Klug, p. 08-49 ep. 60-84.

[252] ***Les Présomptions...,*** *op. cit.,* p. 1-350.

[253] CUNHA, **Dicionário...,** *op. cit.,* p. 520.

[254] BECKER, **Teoria Geral...,** *op. cit.,* p. 539.

do conhecimento indireto do fato"[255]. A presunção legal é um desses recursos para se chegar ao conhecimento do fato, cuja implicação afeta a realidade jurídica.

CHAIN PERELMAN compara as presunções às pistas utilizadas por uma investigação que visa chegar aos fatos. Elas podem apresentar elementos de prova, como acontece nas presunções relativas, ou isentar de provas, quando dizem respeito a fatos qualificados. Visam oferecer segurança jurídica para determinadas situações em que os fatos muito provavelmente aconteceriam, projetando-se para o futuro, ou oferecendo meios de prova para fatos passados, além de que asseguram outros valores, tais como a liberdade (presunção de inocência), a dignidade (presunção de paternidade) e a verdade[256].

A presunção, grosso modo, é o meio jurídico pelo qual o operador do direito retira conclusões acerca de determinados fatos somente com base em indícios. *"Nas presunções, a probabilidade é seu fundamento racional"*[257]. Enquanto uma hipótese é uma verdade e uma falsidade simultaneamente, dependendo de verificação futura e incerta, a presunção é uma verdade ou falsidade, cuja verificação é muito provável de ser obtida em algum sentido. O direito constitui-se numa verdade, muitas vezes não coincidente com a verdade empírica; por constituir-se de objetos linguísticos, os sistemas prescricionais, muitas vezes, admitem como verdadeiro e certo apenas o *"factoid"* - pedaço de informação, ou uma afirmação que é apresentada como um fato, mas que na verdade é duvidosa, não verificada, ou até mesmo falsa -, e isso não deixa de constituir uma verdade jurídica, ainda que assentada apenas numa probabilidade.

O sistema normativo jurídico brasileiro não contempla uma definição de presunção propriamente dita, embora utilize o termo, na legislação, com ocorrência sistemática. Outros

---

[255] MARIA RITA FERRAGUT, **Presunções no Direito Tributário,** p. 67, faz a seguinte consideração: *"Os primeiros vestígios históricos da presunção encontram-se nos Direitos Hebraico, Indiano e Persa. A Bíblia, no Livro 1 Reis 3, 16, 28, relata o julgamento de Salomão acerca de uma criança cuja maternidade duas mulheres disputavam. Diante da ternura demonstrada por uma das mulheres, Salomão chegou à verdade provável a respeito da maternidade da criança e, baseando-se nessa probabilidade, formou convicção e proferiu sua sentença"*.

[256] *Présomptions et Fictions..., op. cit.,* p. 339-342.

[257] FLORENCE HARET, **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**, p. 241.

ordenamentos jurídicos consagram a definição da expressão, como a francesa, a italiana e a portuguesa[258].

No Brasil, a doutrina cuidou de construir boas definições do instituto como as feitas por PONTES DE MIRANDA e CLÓVIS BEVILÁQUA, que trataram de dividir as categorias de presunções legais, tais como as presunções *"iuris et de jure"* ou absolutas, as relativas ou *"iuris tantum"* e as mistas, comuns *etc.*[259]. Para este estudo sobre ficções jurídicas, debruçar-nos-emos na análise da definição de presunções tecidas pelos especialistas no tema e verticalizaremos eventual contraste entre ficções e presunções no Direito Tributário.

PONTES DE MIRANDA explica que *"[...] presunção somente há onde há algo que não se prova, ou por ser difícil provar-se, ou por, in causu, não se pode provar; então presume-se" (sic)*[260].

Como já indicado, em razão da inexistência de definição legal - apesar da a expressão vir consagrada no Código Civil de 2002, artigo 212, IV, como forma ou meio de provar fato jurídico -, para início de discussão, lançaremos mão da boa definição do instituto, segundo nossa opinião, feita por CLÓVIS BEVILAQUA, nos comentários sobre o Código Civil de 1916, leia-se:

> Presumpção é a illação que se tira de um facto conhecido para provar a existência de outro desconhecido. O regulamento nº. 737, de 1850, arts. 184-188, divide as presumpcões em *legaes* e *communs*, subdividindo as primeiras em absolutas e condicionaes. Presumpção legal absoluta (*júris et de jure*) é a conseqüência que a lei, expressamente, deduz de certos actos ou factos, estabelecendo-a como verdade, ainda que haja prova em contrario, como o caso julgado. Observa, com razão, João Monteiro, que tal presumpção é, antes, "a fórma escolhida pelo legislador para exprimir um conceito juridico". Sobre o caso julgado, veja-se o artigo 3, da Introdução do Codigo Civil. Presumpção legal condicional *(juris tantum)* é a que se tem por verdade, enquanto não se prova o contrario. Esta presumpção dispensa do ônus da prova aquelle que a tem a seu favor. Pôde, porém, destruil-a a parte contraria. Presumpção commum (*hominis*) é a que se funda naquilo que, ordinariamente, acontece. É admissível nos casos, em que o é a prova testemunhal *(sic)*[261].

---

[258] FERRAGUT, **Presunções...,** *op. cit.,* p. 104, *"Código de Napoleão: "As presunções são as consequências que a lei ou o magistrado tiram de um fato conhecido para provar um fato desconhecido"* (artigo 1.349); Código Civil Italiano: *"Presunções são as consequências que a lei ou o juiz deduzem de um fato notório, para resolver um fato ignorado"* (artigo 2.788); Código Civil Português: *"Presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um fato conhecido para firmar um fato desconhecido"* (artigo 349)."

[259] *Ibid.,* p. 97-112.

[260] **Tratado de Direito Privado. Parte Geral:** Introdução. Pessoas Físicas e Jurídicas, v. I, p. 111.

[261] **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado**, v. 1, disponÍvel em https://bibliotecadigital.trt1.jus.br/jspui/handle/1001/670956, acesso em: 15 jan. 2024, p. 397-398.

A palavra **presunção** pode sugerir alguma ambiguidade, por ter aplicação distinta em vários contextos, inclusive quando aplicado para o Direito. O termo pode carregar acepções distintas e aparecer no quotidiano do operador do direito, querendo significar realidades diferentes, impondo ao hermeneuta atentar para o sentido que a presunção terá em cada contexto específico. Todavia, é importante defini-la para cada espécie de ocorrência, pois para cada contexto, dependendo do que signifique, pode gerar uma consequência jurídica. MARIA RITA FERRAGUT atribui ao vocábulo **presunção** três definições possíveis - *"[...] proposição prescritiva, relação e fato",* tendo em consideração que os conteúdos das três definições podem ser implicáveis, pois, *"[...] todo fato jurídico é uma proposição e uma relação; que toda relação é um fato e uma proposição; e assim por diante"*[262].

Na acepção de **proposição prescritiva,** a presunção é norma incompleta, com natureza probatória, que liga um fato provado a um provável. Revelando-se, na acepção de uma **relação** entre algo verossímil e a construção indireta de outro fato. Como **fato** puro, a presunção é o *"[...] consequente da proposição [...]"*, que descreve algo provável de acontecer no mundo dos fenômenos; é uma prova indireta de algo construído num determinado tempo e espaço. O que diferencia a presunção de outros meios de prova é sua comprovação indireta, *"[...] independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que sequer provar será ao máximo juridicamente certo e fenomenicamente provável"*[263].

A observação objetiva de fatos, na sua essência naturalística, permite conclusões lógicas sobre a pertinência ou não da existência de outros fatos, geralmente desconhecidos. Uma criança que contrai alguma doença típica da infância e somente convive com seus familiares e outras crianças da escola que frequenta, presumidamente, contraiu a enfermidade no ambiente escolar. A presunção é resultante de um processo lógico em que um fato desconhecido é alusivo e remissivo a um fato certamente conhecido e real[264].

PONTES DE MIRANDA divide as presunções em *"juris et de jure"*, necessárias ou legais; em *"juris tantum"*, voluntárias ou relativas, e em *"facti probabilis"* ou mistas[265]. Por

---

[262] **Ficções...,** *op. cit.,* p. 112-113.

[263] *Ibid.*, p. 113-114.

[264] KARL LARENZ, **Metodologia da Ciência do Direito,** p. 366-370; BECKER, **Teoria Geral...,** *op. cit.,* p. 538.

[265] **Tratado de Direito Privado. Parte Geral:** Negócios Jurídicos. Representação. Conteúdo. Forma. Prova, v. III, p. 467 *"[...] é o conteúdo de regras jurídicas que estabelecem a existência de fato, fato jurídico, ou efeito de fato jurídico (e. g., direito), sem que se possa provar o contrário (praesumptiones iuris et de iure, presunções legais absolutas), ou enquanto não se prova o contrário (presunções legais relativas)".*

geralmente tratar-se de matéria probatória, o tema é bastante discutido entre os processualistas, como FRANCESCO CARNELUTTI, dividindo-as em presunções absolutas e relativas[266]. No mesmo sentido, boa parte da doutrina civilista nacional as divide em absolutas e relativas. Tais como CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA: *"A presunção absoluta (iuris et de iure) é aquela que não admite prova em contrário; já a presunção relativa (iuris tantum) a admite";* ORLANDO GOMES: "A presunção, uma consequência que a lei tira de um fato conhecido, para admitir um desconhecido, como *pater is est quem nuptiae demonstrant*"; *"A presunção é juris et de jure, não admitindo, pois, prova em contrário.";* MARIA HELENA DINIZ: *"Presunção [...] absoluta (juris et de jure), se a norma estabelecer a verdade legal, não admitindo prova contrária ao fato presumido. [...] relativa (juris tantum), se a lei estabelecer um fato como verdadeiro até prova em contrário";* dentre outros autores[267-268-269].

Na doutrina do Direito Tributário, podemos destacar os conceitos de LUCIANO AMARO: *"As presunções dizem-se legais (ou de direito), se definidas em lei, [...] relativas (juris tantum) e absolutas (juris et de jure), conforme admitam ou não prova em contrário.";* HUGO DE BRITO MACHADO: "*Cuida-se de presunção legal absoluta, isto é, que não admite prova em contrário";* ROQUE ANTONIO CARRAZZA: *"[...] as 'iure et de iure' ou absolutas – eliminam completamente a prova em contrário, [...] as 'iuris tantum' ou relativas – admitem que a parte contrária demonstre a inveracidade daquilo que lhe está sendo irrogado"*[270-271-272].

Há, ainda, as chamadas **presunções comuns ou humanas**, em geral produzidas pelo livre-arbítrio dos julgadores; costumam ser indício ou início de prova, é o produto humano das decisões em meio à apreciação das provas pelo juiz[273].

---

[266] ***Derecho Procesal Civil y Penal – Tomo I***, p. 403, *"Se a lei proíbe o juiz de recorrer a testemunhas para provar determinados factos; se atribui eficácia probatória quase absoluta ao documento oficial; se limita dentro de certos limites a eficácia probatória dos documentos privados; Se estabelece as chamadas presunções legais, absolutas ou relativas, fá-lo, em última instância, porque quer orientar o juiz a confiar em certos homens e não confiar em outros"* (tradução nossa). Em espanhol: "*Si la ley prohíbe al juez servirse de los testigos para la prueba de ciertos hechos; si atribuye al documento oficial una eficacia probatoria casi absoluta; si limita dentro de ciertos confines la eficacia probatoria de los documentos privados; si establece las denominadas presunciones legales, absolutas o relativas, lo hace así, a fin de cuentas, porque quiere guiar al juez a fiarse de ciertos hombres y a no fiarse de otros*".

[267] **Instituições de Direito Civil**: Introdução ao Direito Civil – Teoria Geral de Direito Civil, v. 1, p. 114.

[268] **Introdução ao Direito Civil**, p. 132.

[269] **Manual de Direito Civil,** p. 53.

[270] **Direito Tributário Brasileiro**, p. 275.

[271] **Curso de Direito Tributário,** p. 254.

[272] **Curso de Direito Constitucional Tributário,** p. 406.

[273] PONTES DE MIRANDA, **Sistema...,** *op. cit.,* v. II, p. 467.

Por fim, existem as chamadas **presunções mistas**, quando somente se admite prova em contrário à previsão legal, caso se utilize o meio de prova previsto na lei. Esse nos parece que é o caso do controverso "**fato gerador presumido"**, incorporado à Constituição Federal de 1988 pela Emenda Constitucional nº. 03, de 1993. A presunção ali contida é por nós considerada mista, haja vista de ser relativizável, mediante a demonstração da não ocorrência do fato correspondente à hipótese de incidência tributária. Sobre a ocorrência do fato em valor maior ou menor ao ficticiamente estabelecido no critério quantitativo, nada foi disciplinado pela referida EC.

O dispositivo em questão gerou várias controvérsias, muitas das quais foram discutidas nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade números 1.851, 2.777 e 2.675, que chancelaram o entendimento de que, havendo lei estadual expressa prevendo a devolução do crédito, ocorrido em valor inferior ao presumido, a restituição da diferença deve ocorrer[274].

Fazendo um contraponto entre as nominadas presunções humanas, sobretudo PONTES DE MIRANDA, seguido por boa parte da doutrina especializada em presunção como FORENCE HARET, aponta para a existência das **presunções legais ou *"iuris"***, como aquelas oriundas da produção legislativa pura, enunciadas pelas leis no seu conteúdo normativo,

---

[274] HARET, **Teoria e Prática...,** *op. cit.,* p. 396. O tema das presunções relativas e mistas foi um dos objetos de estudo que desenvolvemos em iniciação científica na FAE-Centro Universitário e resultou no artigo RAFAEL RESKE; THAIS SAVEDRA DE ANDRADE, Análise Econômica do Direito Tributário: um estudo da eficiência dos efeitos do Recurso Extraordinário 593.849/MG, **Caderno PAIC**, v. 21, n. 1, disponível em https://cadernopaic.fae.edu/cadernopaic/article/view/425, acesso em 18 mar. 2024: *"Críticas à parte, a substituição é muito utilizada na seara do ICMS e simplifica, consideravelmente, a cobrança do imposto e os gastos da administração pública na fiscalização do recolhimento do tributo. No entanto, a presunção da ocorrência do fato jurídico tributário, que enseja a ficção de uma base de cálculo, trouxe um problema aos contribuintes do imposto. A problemática advém quando a base presumida, definida para pagar o ICMS na substituição tributária progressiva, for diferente da base real, quando da realização do fato jurídico tributário. Isso ocorre, por exemplo, quando a indústria paga o imposto antecipadamente, com uma base de cálculo presumida de 100 e o comerciante concede desconto de 10 na mercadoria ao consumidor, passando a base real a ser 90 e sendo necessário ao empresário diminuir da sua margem de lucro os 10, pois o custo do imposto já estava embutido no preço que o comerciante comprou da indústria ou do distribuidor. Diante disso, o Supremo Tribunal Federal (STF) já se manifestou algumas vezes sobre a questão e, em 2016, mudou o seu posicionamento, estabelecendo, na tese 201, que é constitucionalmente devida a restituição do imposto pago a maior na substituição tributária do ICMS pelos estados. Esta decisão trouxe um importante reconhecimento de direito aos contribuintes do imposto" (sic).*

podendo prever e prescrever o mais amplo conteúdo como verdade jurídica, conceitos de direito, antecedentes e consequentes de normas, relações jurídicas *etc.*[275].

Dentre as presunções legais, efetivamente produzidas por ente competente para tanto, em que a lei opõe um fato como provavelmente verídico, encontra-se a clássica distinção entre as **presunções absolutas e relativas**. De maneira muito perfunctória, as presunções são absolutas quando se esforçam para influir em acontecimentos futuros e, relativas, quando dizem respeito ao ônus da prova para os acontecimentos passados[276].

Incialmente, trataremos de dividir as presunções em dois blocos principais, usando **como critério** a admissão ou não de provas (força probatória) e a *"[...] definitividade da realidade jurídica construída [...]",* restando-nos a distinção entre presunções absolutas e relativas, apontando, quando indispensável, algumas diferenças estabelecidas pela doutrina sobre suas características, sobretudo em Direito Tributário[277].

Importante frisar que tal diferença é apenas um critério de escolha que nos parece didático e compatível com o objeto dessa tese. DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, na sua importante monografia sobre presunções no Direito Tributário, alerta que o critério de divisão das presunções por sua força probatória pode gerar alguns equívocos, pois essa distinção poderia alterar significativamente o processo de valoração probatória. Para o professor da *Universidad Autónoma de Madrid,* creditar fatos porque oriundos de normas presuntivas de forma apriorística, dando-lhes maior força probatória, diferente de quaisquer outros meios de prova, não deveria existir. Ele procura diferençar valoração probatória e regime geral do ônus

---

[275] PONTES DE MIRANDA, **Tratado de Direito Privado**... *op. cit*., v. III, p. 467-468, *"A presunção, a que se refere o art. 136, V, não é a chamada presunção legal (praesumptio iuris), porque essa, em vez de meio de prova, é o conteúdo de regras juridicas que estabelecem a existência de fato, fato juridico, ou efeito de fato jurídico (le.g., direito), sem que se possa provar o contrário (praesumptiones iuris et de iure, presunções legais absolutas), ou enquanto não se prova o contrário (presunções legais relativas). Tais presuncoes se distinguem, portanto, das presunções meios de prova praesumptiones facti ou hominis, e das normas legais sobre provas, que fixam a força probatória do meio de prova. As presunções, de que cogita o art. 136, V nem regulam força probatória do meio de prova, nem são estabelecidas pela lei."* BRASIL. Lei nº. 3.071, de 1° de jan. 1916, Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. **Coleção de Leis do Brasil**, 1º jan. 1916, disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm, acesso em 10 fev. 2024: *"Art. 136. Os atos jurídicos, a que se não impõe forma especial, poderão provar-se mediante: V. Presunção"*. HARET, **Teoria e Prática...,** *op. cit.,* p. 390.

[276] PERELMAN, *Présomptions et Fictions..., op. cit*., p. 341.

[277] Importante apontar que não existe **critério** melhor ou pior de classificação. Para o estudo científico, a relevância de eleger um critério está em demonstrar o objetivo de determinada adoção e, sobretudo, antecipar seu método, mantendo-o ao longo do desenvolvimento do raciocínio - HARET, **Teoria e Prática...,** *op. cit.,* p. 392.

da prova decorrente de normas presuntivas. Crítica os autores que sustentam ser efeito primário das presunções legais a inversão do ônus da prova[278].

Segundo MARÍN-BARNUEVO:

> Como destacou TREVES, "quem invoca a presunção a seu favor deve provar aquele fato ao qual a lei vincula a consequência jurídica do fato presumido: ocorre, portanto, uma mutação do '*thema probationis*', da qual surge uma facilitação e não uma dispensa de testes. E aqui a prova não foi revertida, mas continua o seu curso normal". Ou seja, através da regra da presunção, o órgão encarregado de resolver o caso pode admitir a realidade de um fato que não foi diretamente provado, mas para isso é necessário que o beneficiário desta duplicação do objeto da prova demonstra o fato da declaração base; portanto, a parte beneficiada pela aplicação de uma regra de presunção não fica eximida de provar, mas vê ampliado o objeto da prova, desde que possa direcionar sua atividade probatória seja para a prova do fato base ou do fato presumido. (tradução nossa)[279].

Outro ponto é que, **caso o critério de divisão adotado fosse, tão somente, o efeito pragmático das construções legais**, as chamadas presunções absolutas deveriam ser estudadas conjuntamente com as ficções. A divisão entre os institutos sustenta-se somente por preciosismo científico e em homenagem ao direito como fenômeno linguístico, porquanto as presunções absolutas comportam *"[...] fenômenos mais diversos, que melhor ficariam enquadrados sob rótulos diferentes"*[280]. Na consequência, tentaremos estabelecer uma distinção das presunções absolutas e relativas na tentativa de criar um hiato entre e as ficções, analisando seu caráter pragmático e remissivo[281].

---

[278] ***Presunciones...,*** *op. cit.,* p. 107-113.

[279] *Ibid.*, p. 111, no original: *"Como señalara TREVES, 'quien invoca a su favor la presunción debe probar aquel hecho al que la ley vincula la consecuencia juridica del hecho presunto: tiene lugar, por tanto, una mutación del "thema probationis", de la aue deriva una facilitación y no una dispensa de prueba. Y aqui la prueba no ha sido invertida, sino que sigue su curso regular', Es decir, a través de la regla de presunción, el órgano encargado de resolver puede admitir la realidad de un hecho que no ha sido directamente probado, pero para ello es preciso que el beneficiario de esta duplicación del objeto de la prueba llegue a demostrar el hecho de la afirmación base; por tanto, la parte beneficiada por la_aplicación de una regla de presunción no queda eximida de probar, sino que ve ampliado el obieto de prueba. en tanto que puede dirigir su actividad probatoria bien a probar el hecho base o bien el hecho presumido."*

[280] PAOLA, **Presunções...,** *op. cit.,* p. 55-56.

[281] As presunções possuem uma estrutura que conecta um fato conhecido, diretamente provado, ou fato-base, o qual irá implicar, indiretamente, outro fato, chamado de fato presumido. Segundo JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Fonte sobre Pagamentos Sem Causa e a Beneficiários Não Identificados: A Presunção de um Estado Mosquito, in PAULO DE BARROS CARVALHO, PRISCILA SOUZA, **Racionalização do Sistema Tributário**. p. 659-660 , *"[...] dado crédito ao fato diretamente provado ou fato-base, dá-se por confirmado o fato indireta mente provado ou fato presumido, que, em geral, conecta se ao primeiro. MARÍN-BARNUEVO chama o fato-base de afirmação-base, explicando-o como o fato cujo crédito permite ao órgão decisor dar crédito a outro fato; e designa o fato presumido de afirmação-resultado ou afirmação presumida, explicando-o como o fato sobre cuja*

3.5.2 Presunções Absolutas

Absoluta é a presunção posta por lei, que estabelece a existência de um fato jurídico, ou os efeitos desse fato, sem que se possa provar o contrário[282].

A presunção, quando absoluta, orienta a produção de normas que possibilitem a demonstração de fatos, ou permitem julgamentos de *"[...] difícil prova ou investigação"*. Nesse sentido, os fatos podem ser, ou não, oriundos do mundo real, mas, serão tidos como se fossem ou não fossem para a realidade jurídica, tendo em mente que o direito cria sua própria realidade[283].

Alerta BECKER que, ainda que conste de forma copiosa o tema das presunções na órbita da matéria probatória, as presunções absolutas ou *"iuris et de jure"*, relativamente à *"[...] fenomenologia da criação das regras jurídicas",* revelam-se como regras genuínas positivas ou interpretativas do Direito Substantivo, tanto que há numerosas normas que preveem o raciocínio presuntivo absoluto sem referência expressa ao vocábulo **presume-se**. Outrossim, para o tributarista gaúcho, que analisa as presunções a partir da obra de ROGER DECOTTIGNIES, *"As Presunções em Direito Privado"* (*"Les Présomptions em Droit Privé")*, na construção de norma presuntiva *"juris et de jure"* observa-se a ocorrência de dois fatores distintos e complementares, cujas funções são diferentes: *"uma decisão [...] é um julgamento de probabilidade [...]"*. A decisão tomada pelo legislador, capaz de antecipar uma realidade desconhecida torna-se lei e passa a ser abrangida pelo Estado de Direito, restando apenas como um elemento intelectual de inspiração para o órgão legislativo[284].

A doutrina massiva contundentemente afirma serem as presunções absolutas verdadeiras normas de fundo, para as quais é inoponível prova em contrário, sobrevindo a discussão acerca de sua natureza presuntiva apenas pela sua forma linguística de construção. Fato é que as presunções, mesmo absolutas, são normas **não autônomas**. Em meio a uma norma

---

veracidade se logra convicção como conseqüência do crédito dado à afirmação base. Mantendo o sentido, MARIA RITA FERRAGUT opta por outra terminologia, lançando mão das expressões 'fato indiciario' e 'falo indiciado' e LEONARDO DE PAOLA refere o primeiro como prova indiciaria, identificando-o como ponto de partida do processo mental da presunção, e o segundo como presunção propriamente dita, outorgando-lhe a condição de ponto de chegada do processo presuntivo".

[282] PONTES DE MIRANDA,**Tratado de Direito Privado**... *op. cit.*, 2001, v. 3, p. 467-468.

[283] HARET, **Teoria e Prática...,** *op. cit.,* p. 23-24.

[284] BECKER, **Teoria Geral...,** *op. cit.,* p. 548-549.

com hipótese e consequência, surge outra norma absolutamente subordinada à hipótese da primeira, ou seja, a norma presuntiva não teria razão de existir caso não fosse outra norma, para a qual remete ou, mais raramente, restringe seus efeitos. São as presunções normas totalmente vinculadas, seja pelo conteúdo ou pela matéria, normas cujo efeito se pretende repetir. Presunções absolutas são sempre proposições prescritivas, ainda que o legislador as encubra com linguagem descritiva[285].

A lógica passível de se aplicar às presunções absolutas é a seguinte:

TABELA 1 – Presunção Absoluta

Hipótese X – Consequência Y	**Dsn (H→C)**
Hipótese P (presuntiva com valor material) – Mesma consequência da Hipótese X, ou seja, Y	**Dsn (HPm→C)**

Legenda: Dsn – Dever-ser neutro
H – Hipótese "SE X"
C – Consequência "DEVE SER Y"
→ – conectivo deôntico interproposicional
HPm – Hipótese Presuntiva Material, erigida a fato jurídico abstrato

Fonte: Adaptado[286].

A norma que contém a **Hipótese P** é uma norma prescritiva, contudo sua consequência será igual à da norma com **Hipótese X**, sem a qual a **Hipótese P** não existiria. No caso de inexistência da regra de **Hipótese X**, eventual regra que previsse uma **Hipótese Y** seria apenas uma regra de prescrição, ou seja, direito material. Os autores que se debruçam sobe a especificidade das presunções asseguram que essas são regras de direito material e não apenas regras sobre elementos probatórios[287].

O cômputo da probabilidade, marca indelével da presunção, estaria apenas presente no processo de construção normativa, ou fase pré-jurídica. Convertida em lei, a presunção absoluta perde o caráter probabilístico, restando apenas o dispositivo prescritivo, o qual prevê

---

[285] LEONARDO SPERB DE PAOLA, **Presunções...,** *op. cit.,* p. 61-64.

[286] ROSS, ***Logica de las Normas,*** p. 118-129; MARIA RITA FERRAGUT, **Presunções...,** *op. cit.,* p124-125; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...,** *op. cit.,* p. 358.

[287] MARÍN-BARNUEVO, **Presunciones...,** *op. cit.,* p. 116-135; FERRAGUT, **Presunções...,** *op. cit.,* p. 148-153; HARET, **Teoria e Prática...,** *op. cit.,* p. 393-395; PAOLA, **Presunções...,** *op. cit.,* p. 61-71.

consequências iguais em meio a fatos distintos. Dessa feita, quando a regra se qualifica como norma de presunção absoluta, o fato jurídico que a origina é meramente processual, mas, convertido em norma de direito material, deixando de ser probabilidade para regulamentar um fato jurídico verdadeiro[288].

3.5.3 Presunções Relativas

Relativas são as presunções em que a hipótese presumida pode ser contraditada pelo sujeito(s) envolvido(s) na relação jurídica desencadeada pela regra que impõe a suposição. As presunções relativas sempre aderem às prescrições do tipo gerais e abstratas. Típicas normas probatórias, alguns autores tendem a afirmar que a consequência primeva da presunção *"iuris tantum"* é a inversão do ônus da prova, embora haja doutrina processualista tendente a considerá-las aptas a serem comprovadas ou refutadas por quaisquer das partes do processo interessada em sua desconstituição[289].

MARIA RITA FERRAGUT descreve as presunções relativas como fato indiciário de fato indiciado, com uma boa probabilidade de ocorrência do evento descrito na norma. Essas presunções dispensam a parte privilegiada pela presunção de provar o fato indiciado, mas não do indiciário. Sua interpretação deve ser sempre restritiva e subordinada a considerar como

---

[288] FERRAGUT**, Presunções...,** *op. cit.,* p. 109, 117, aponta que *"presunções absolutas não podem ser validamente utilizadas para a instituição de obrigações tributárias, já que não permitem que o sujeito contra quem a presunção aproveita apresente provas cabais de que o evento descrito no fato indiciado não ocorreu, mas que, mesmo assim, o direito permaneça reconhecendo-o como ocorrido. O repúdio a essa utilização não implica reconhecer que, por violar a ampla defesa e o contraditório, todo o conteúdo do enunciado seja inconstitucional".* Complementando esse pensamento, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Fonte sobre Pagamentos..., *op. cit.,* p. 673-674, aponta que o caráter relativo das presunções está marcado pelo Texto Maior, *"necessariamente, em harmonia com os de*mais enunciados do sistema que dizem respeito ao assunto, de *inclusive acordocom comoodisposto qual 'aos nolitigantes, artigo 5°,em inciso processo LV, dajudicial Lei Mãe, ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes'. Não se pode admitir que o legislador do artigo 61 da Lei n° 8.981/1995 tenha ignorado esse comando constitucional ! Ao contrário, so se pode entender que foi precisamente por tê-lo em mente que não lhe pareceu necessário fazer menção literal às provas contrárias, uma vez que, à luz do sistema em geral, e desse especifico mandamento, em particular, a aceitação das provas em contrário constitui uma obviedade que dispensa erplicitação. Eis porque não cremos haver alternativa, senão rejeitar a presunção em tela como absoluta e encará-la como relativa".*

[289] *Ibid.,* p. 142; HARET, **Teoria e Prática...,** *op. cit.,* p. 395, citando VICENTE GRECO FILHO explica: *"Em sendo presunção relativa, parte em favor de quem milita e presunção não precisa prová-lo, incumbindo à parte contrária o ônus de produzir, se for o caso, prova contrária. A presunção relativa inverte o ônus da prova".* Em sentido diferente, a autora menciona ARRUDA ALVIM, que considera a presunção relativa *"[...] a cargo daquele que sofrerá os efeitos legais desfavoráveis decorrentes, ex lege, da existência do fato presumido".*

indício de prova apenas aquele previsto no enunciado presuntivo, sob pena de se tornarem presunções *"hominis"*[290].

Compulsando o Código Tributário Nacional, a expressão presunção aparece por quatro vezes:

> Artigo 158. O pagamento de um crédito não importa em **presunção** de pagamento: [...]
> Artigo 185. **Presume-se** fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.
> Artigo 204. A dívida regularmente inscrita goza da **presunção** de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. Parágrafo único. A **presunção** a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite (grifos nossos).

O artigo 158 não constitui uma norma presuntiva propriamente dita, mas uma regra antipresuntiva, a qual proíbe o uso da presunção de pagamento de tributo nos casos em que esse foi parcelado, ou quando haja outros créditos sobre a dívida ou outros tributos. Já o artigo 185 é bastante controverso, pois, considerado como uma presunção absoluta, sobretudo pelo Supremo Tribunal Federal. Veja-se:

> Ementa: Direito Constitucional, tributário e processual civil. Ações diretas de inconstitucionalidade. Averbação da Certidão de Dívida Ativa (CDA) em órgãos de registro e indisponibilidade de bens do devedor em fase pré-executória. [...] A mera averbação da CDA não viola o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, a reserva de jurisdição e o direito de propriedade. É medida proporcional que visa à proteção da boa-fé de terceiros adquirentes de bens do devedor, ao dar publicidade à existência da dívida. Além disso, concretiza o comando contido no artigo 185, caput, do Código Tributário Nacional, que presume "fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa". **Tal presunção legal é absoluta,** podendo ser afastada apenas "na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita [...]" (grifo nosso)[291].

A despeito do entendimento de nossa Corte Suprema, filiamo-nos ao entendimento de PONTES DE MIRANDA, no sentido de apenas considerar presunções absolutas, aquelas em que haja expressa designação no dispositivo da lei, pois a gravidade do ônus da presunção *"juris*

---

[290] FERRAGUT, **Presunções...,** *op. cit.,* p. 142-143.

[291] **Supremo Tribunal Federal,** Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 5.886, Min. Marco Aurélio. Relator para Acórdão: Roberto Barroso. Brasília, 09 de dez. de 2020, disponível em https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755483296, acesso em 18 de mai. 2024.

dejure "[...]é irrefragável, nenhuma prova em contrário se admite; [...]", de sorte que, quando o legislador pretende que o fato seja notório, presumindo antecipadamente, de forma irrefutável, deve estabelecê-la de maneira inconteste, em prol da segurança jurídica e da equidade[292]. Ainda na esteira de PONTES DE MIRANDA, *"De regra, toda presunção legal admite prova em contrário. Para que não se admita, é preciso que a lei mesma o diga"*[293].

Por fim, a última menção expressa acerca do uso da presunção no Código Tributário Nacional, vem consignada na presunção de certeza e liquidez do crédito tributário constituído em Dívida Ativa (artigo 204). Esse dispositivo dialoga com a presunção de fé dos atos administrativos. A presunção de que os atos administrativos são legítimos constitui um mecanismo indispensável para que o Estado possa desempenhar suas obrigações dentro da administração pública. Em virtude da responsabilidade do Estado em cumprir suas peculiares tarefas e deveres, é crucial que haja mecanismos jurídicos essenciais para cumprir suas finalidades. Não seria possível, para o Estado, executar suas atribuições se estivesse submetido às mesmas condições jurídicas dos cidadãos comuns.

Caso os órgãos de gestão administrativa não gozassem de presunção de legitimidade de seus atos, o Estado estaria absolutamente engessado, desde que necessitaria buscar aprovação judicial para confirmar a legalidade de cada ato antes de poder impô-lo a terceiros, o que comprometeria constitucionalmente a eficiência dos atos administrativos. Entretanto, presunção de legitimidade não exclui a obrigação do Estado de demonstrar a legalidade de seus atos, quando desafiados judicialmente por indivíduos, nem impede a revisão judicial dos atos administrativos[294]. O próprio dispositivo em questão se autoproclama uma presunção relativa, para a qual é oponível contradita. Importante frisar a necessidade do vínculo lógico entre fato-base e o fato presumido, como já mencionamos para a efetivação da presunção em tela[295].

Ultrapassada a diferença entre as presunções e as ficções, passemos às derradeiras considerações acerca da presunção mais instigante do Direito Tributário: o **signo presuntivo**

---

[292] **Tratado de Direito Privado**... *op. cit.*, 2001, v. III, p. 496, é asservivo em ponderar: *"Não há dúvida que o Código de Processo Civil de 1939 – regra jurídica sobre regras jurídicas sobre presunção – veio estabelecer que,* ***se a a lei mesma não diz absoluta a presunção, se há de ter como relativa.*** *Regra jurídica de sobredireito (Uberrecht), porque sobre regras jurídicas; regra jurídica de interpretação das leis.* ***Se não estivesse escrita, a mesma atitude deveria tomar o intérprete de leis, porque a presunção iuris et de iure é rara."*** Em mesmo sentido, FERRAGUT, **Presunções...,** *op. cit.,* p. 144.

[293] PONTES DE MIRANDA, P. D. **Tratado de Direito Privado**... *op. cit.*, 2001, v. III, p. 498.

[294] MARÇAL JUSTEN FILHO, **Curso de Direito Administrativo**, p. irreg.

[295] JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Fonte sobre Pagamentos..., *op. cit.,* p. 676-678.

de riqueza, para, posteriormente, analisar se as presunções *"juris et dejure"* se livram do processo cognitivo típico das ficções.

3.5.3.1 O Signo Presuntivo de Riqueza

O signo presuntivo de riqueza é um indício de manifestação econômica do sujeito passivo atinente a considerá-lo como detentor de capacidade contributiva. Seriam, teoricamente, as exteriorizações objetivas da riqueza e da renda do administrado, que o capacitariam a contribuir para os cofres públicos de forma direta ou indireta. Esses indícios ou presunções assumem proporções relevantíssimas para o Direito Tributário, o qual, na maior das vezes, tende a torná-los fatos jurídicos proeminentes e, mormente, hipóteses de tributação.

Importante apontar, contudo, que uma manifestação econômica nem sempre revela fidedignamente uma condição real de contribuição. O uso do signo presuntivo de riqueza, embora seja uma forma razoável de aferir renda e riqueza, deve ser usado de forma coerente e científica, a fim de que, verdadeiramente, presuma algo consistente, e não crie um signo fictício de riqueza, o que nos parece uma hipótese inconstitucional.

Uma vez determinado que a presunção trafega na exteriorização de certa probabilidade, o signo presuntivo de riqueza, na construção do sistema jurídico tributário, passou a ter a função de indicar possível renda e riqueza dos contribuintes de forma indireta. A eleição de um signo que presumisse a renda e o capital, segundo BECKER, quase sempre acabava sendo presunção de coisa alguma, incitando o legislador a construções tributárias pautadas em indícios rudimentares, meramente intuitivos e discutíveis. Outrossim, a tributação acabava por ser ineficaz e deficiente, levando à verificação, por parte dos financistas, que o signo presuntivo de riqueza seria uma forma equivocada para desenvolver um sistema de tributação eficiente[296].

A tributação crítica não deve levar em conta uma aferição direta de rendas e riquezas, mas eleger fatos que efetivamente afiram a capacidade de contribuir diante de verdadeiros signos de riqueza, aptos a demonstrar, de forma contundente, a renda e o capital do administrado, mediante escolhas racionais e científicas. Nem sempre é facilmente verificável a capacidade de contribuir dos sujeitos passivos; muitas vezes os que a possuem de forma mais

---

[296] **Teoria Geral...,** *op. cit.,* p. 533.

contundente são justamente os que menos ostentam presunção de riqueza. Por esse motivo, a definição científica do signo a constituir a hipótese de incidência deve sempre ser uma presunção *"juris tamtum"*[297].

Nem sempre um fato econômico ostensivo denota capacidade de contribuir. De um ponto de vista econômico ou financeiro, as leis pautadas em fato jurídico ostensivo de renda e riqueza podem ser justificáveis, mas, nem sempre são admissíveis para o plano jurídico tributário. A justificativa do uso da presunção de riqueza, que somente poderá ser hipotetizadas mediante critérios racionais e científicos, acaba sendo utilizada por seu pragmatismo, como *"[...] solução legislativa"* na ponderação entre *"[...] justiça absoluta"* e *"[...] certeza e praticabilidade do lançamento tributário"*[298].

A eleição de um critério para se tributar é verdadeiramente um dos maiores desafios de uma tributação justa, mediante uma ponderação acerca da efetividade e da *"[...] atualidade da capacidade contributiva".* Considerar a capacidade contributiva ao eleger a hipótese de incidência tributária é efetivamente considerar a capacidade real, concreta e contemporânea do contribuinte e não uma mera presunção ou ficção[299].

Para criar uma norma tributária o legislador deve considerar, entre outros pontos, algum sinal do contribuinte capaz de indicar que ele possui renda ou capital. O problema consiste em eleger elementos que, ativamente, sejam compatíveis com uma efetiva e atual Capacidade Contributiva. Os financistas críticos do final dos anos 1950 - L. TROTABAS e J. CÉRÈGE, por exemplo - verificaram que o que deveria ser realmente qualificável para garantir uma apuração real da capacidade de contribuir deveriam ser dados cientificamente eleitos, dentro de certos critérios lógicos, os quais tivessem o condão de expressar, com fidedignidade, indícios de riqueza e de capital, e não somente a apuração direta desses cômputos[300].

Levar em conta as presunções em momento anterior à elaboração da regra de incidência teria motivação, principalmente, na praticidade, na legalidade e na tipicidade fechada do Direito Tributário, consoante oferecerem a segurança jurídica necessária ao sistema. Conforme já frisado, após a concretização da lei, segundo ALFREDO AUGUSTO BECKER, a presunção abriria espaço para a norma jurídica tributária formal. Aquilo que se erige como fato

---

[297] BECKER, **Teoria Geral...,** *op. cit.*, p. 534-538.
[298] *Ibid.*, p. 537.
[299] CLÉUCIO SANTOS NUNES, **Justiça Tributária,** p. 314-315.
[300] *Ibid.*, p. 314-315; BECKER, **Teoria Geral...,** *op. cit.,* p. 537.

tributável e o resultado silogístico de presunção voltada para a Capacidade Contributiva. O fato tributável deve ser considerado suficiente, dentro de uma relação lógica e igualitária de Capacidade Contributiva; um bom exemplo seria a tabela de progressividade do Imposto sobre a Renda[301].

Não obstante poder haver grande discussão acerca da justiça ou não da atual tabela da progressividade do Imposto sobre a Renda, é relevante apontar que ela tem o caráter de ilustrar essa relação oposta entre o signo presuntivo de riqueza e a Capacidade Contributiva do sujeito passivo observada por BECKER, garantindo um mínimo de previsibilidade e segurança ao contribuinte.

Por outro lado, aferições pautadas em presunções nunca serão erigidas em categorias de absoluta justiça, já que a presunção abstrata da lei pode perpetuar absolutas iniquidades. Dessa feita, como pontua CLEUCIO NUNES, o lançamento tributário assume nodal relevância na finalização dessa quantificação, porquanto é nesse ato no qual se irá reduzir a abstração da presunção para espelhar a realidade da Capacidade Contributiva do administrado. Enquanto a lei procura eleger o melhor signo de presunção de riqueza, porém, de forma geral e abstrata, o lançamento busca materializar o que antes era presunção[302].

Outro ponto importante, embora não seja objetivo direto deste escrito, é como quantificar a presunção de riqueza em face de tributos indiretos. Nesse caso particular, é intuitivo opor que a seletividade seria o constructo mais hábil a realizar a Capacidade Contributiva. Como acentuado por FRANCESCO MOSCHETTI, *"[...] os impostos indiretos que não discriminam em favor do consumo essencial à pessoa (e, consequentemente,* ***sem indicação de riqueza acima do mínimo****) também são constitucionalmente ilegítimos"* (tradução e grifo nossos)[303]. Outrossim, se em tributos pessoais, que podem ser mais bem individualizados, inclusive pelo lançamento, a capacidade contributiva sempre será a possível e não a ideal, que dirá diante da tributação regressiva.

Nesse ponto, concordamos com CLEUCIO NUNES, no sentido de que uma tributação real e efetiva, ou seja, a busca por efetividade na tributação, acaba sendo um exercício retórico. Caso se admita que o signo presuntivo de riqueza é apenas uma presunção anterior ao exercício da Capacidade Contributiva que irá nortear os elementos, dentro de certos critérios lógicos, os

---

[301] NUNES, **Justiça...,** *op. cit.,* p. 316.

[302] *Ibid.*, p. 317-318.

[303] ***El Princípio da Capacidad Contributiva***, p. 260-271.

quais indiquem possível capacidade de contribuir e que, após constituída a matriz tributária por lei, a presunção pende em face da norma positiva, então estar-se-á assumindo uma posição pragmática do instituto. Em sentido contrário, MOSCHETTI assume a postura de considerar o signo presuntivo de riqueza uma presunção apenas relativa, cedendo diante de prova que demonstre real capacidade contributiva[304].

Sobre uma leitura pragmática do Direito Tributário, sobretudo acerca das ficções tributárias, iremos tecer algumas considerações na sequência.

3.5.4 Presunções Absolutas, Ficções e Normas de Referência/Remissão

A realidade jurídica é constituída pela linguagem, como já explanamos, trata-se de um sistema proposicional nomoempírico, cujos elementos são proposições materializadas pelas palavras. No processo de construção desses sistemas, natural o uso de palavras que, dentro de determinado jogo, constituam significado plural. Esse é o caso do vocábulo **"presunção"**, por exemplo, em que o seu emprego nem sempre revela ser o dispositivo jurídico uma verdadeira presunção. MARÍN-BARNUEVO, em sua monografia sobre presunções no Direito Tributário, preocupa-se em determinar a diferença prática dos institutos, do que se prender a meras nomenclaturas. Nesse desiderato, o autor tenta determinar um sistema de identificação da técnica presuntiva, livre de nominalismos, além de desfazer confusões feitas entre as figuras realmente presuntivas de outras técnicas jurídicas, como ocorre frequentemente com as ficções[305].

MARÍN-BARNUEVO discorre que, muitas vezes, aquilo que se categoriza como presunção, na realidade, segue o regime jurídico das chamadas **normas de remessa**. Essas normas possuem um regime jurídico totalmente peculiar e não coincidente com as presunções. Mencionando a classificação de KARL LARENZ acerca de normas jurídicas incompletas, enumera a exigência de regras aclaratórias, cuja característica é especificar uma situação factual ou uma consequência; normas aplicáveis a conjuntos de casos e normas que preveem uma

---

[304] NUNES, **Justiça...,** *op. cit.,* p. 318.

[305] ***Presunciones...,*** *op. cit.,* p. 115-118.

consequência jurídica para determinados fatos, os quais são consequências de outas normas jurídicas[306].

Muitas vezes o legislador, na aplicação da consequência de uma norma a outra, em geral, utiliza-se de expressões linguísticas do tipo **entende-se, compreende-se, estende-se, considera-se, presume-se *etc.*,** em que a consequência de uma norma (hipótese presuntiva material) é um caso de outra norma (Hipótese X) (vide Tabela 1). Nesses casos, nada há de técnica presuntiva real, mas de disposição normativa factual por referência a outra norma já existente no ordenamento jurídico, ou seja, trata-se de mera norma de remessa, na qual o legislador opta por evitar repetições e redundâncias, referindo-se à situação já conhecida[307].

KARL LARENZ menciona que *"A remissão é um meio técnico-legislativo para evitar repetições incômodas. A lei pode conseguir o mesmo resultado que o alcançado através de uma remissão, mediante uma ficção"*[308].

MARÍN-BARNUEVO considera que as presunções absolutas ou *"juris et de jure"* se tratam de regras de referência. Embora tenham sido consideradas espécies de presunção, dentro de um conjunto maior, o professor da Universidade Autônoma de Madri explica a distinção entre presunções absolutas e relativas apenas quando considerado como critério da necessidade ou não de prova em contrário. Reconhece uma diferença de natureza jurídica entre as categorias nominalizadas presunções gerais. Enquanto as relativas visam facilitar a prova de fatos difíceis de provar, integrando a parte da apuração dos elementos em um processo, as presunções *"juris et de jure"* dizem respeito à fase posterior de aplicação de normas, pois o fato que essa norma teoricamente presume não tem qualquer importância probatória propriamente dita, sendo suas consequências subordinadas aos fatos que contempla. Desta feita, uma presunção absoluta não corresponde ao sistema jurídico de análise das presunções relativas a que ele dirige sua

---

[306] ***Presunciones...,*** *op. cit.,* p. 118; **Metodologia...,** *op. cit.,* p. 359-360, KARL LARENZ **explica a forma das chamadas normas incompletas**: *"Uma lei consiste, em regra, numa pluralidade de proposições, que, no entanto, não são todas proposições jurídicas completas. Algumas servem só para determinar mais em pormenor a previsão normativa, algum dos seus elementos ou a consequência jurídica de uma norma jurídica completa; outras restringem uma proposlçao jurídica conformada de modo mais abrangente, ao excepcionar da sua aplicação um determinado grupo de casos, outras, por sua vez, remetem, tendo em vista um elemento da previsão normativa ou a consequência jurídica, para outra proposição jurídica. Todas as proposições deste género são frases gramaticalmente completas, mas são, enquanto proposições jurídicas, incompletas. O serem proposições jurídicas, se bem que incompletas, significa que comungam do sentido de validade da lei, que não são proposições enunciativas, mas partes de ordenações de vigência. Todavia, a sua força constitutiva, fundamentadora de consequências jurídicas, recebem-na só em conexão com outras proposições jurídicas".*

[307] MARÍN-BARNUEVO, ***Presunciones...,*** *op. cit.,* p. 119.

[308] **Metodologia...,** *op. cit.,* p. 366.

monografia *"Presunções e Técnicas Presuntivas em Direito Tributário"* - *"Presunciones y Técnicas Presuntivas en Derecho Tributario"*. Presunções absolutas são verdadeiras normas jurídicas, não se confundindo em nada com o Direito Tributário probatório[309].

Por serem normas de referência, as presunções *"juris et de jure"* não devem ser compreendidas no campo das presunções genéricas. Não é possível, porém, ignorar que, ao presumir um fato de forma absoluta, conferindo-lhe as consequências de outra norma, é possível haver o equívoco de entender iguais as situações equiparadas. É preciso ter em mente que, embora com a mesma previsão de consequência, a norma de remessa é diferente da norma destinatária[310].

LEONARDO SPERB DE PAOLA, em sentido similar, categoriza as ficções jurídicas tributárias e as presunções tributárias absolutas como normas remissivas. Igualmente a MARÍN-BARNUEVO e LARENZ, alerta que a aplicação literal de todas as consequenciais jurídicas *"[...] do regime ao qual se faz remissão, pela plena equiparação, quando o que se tinha em vista eram apenas algumas regras, alguns traços do regime jurídico [...]",* pode gerar vários problemas de confusão entre regimes jurídicos totalmente distintos. A remissão deve ser apenas estendida àqueles traços nos quais a comparação é relevante e preenche uma utilidade, pela economia jurídica de evirar repetições, redundâncias *etc.,* não sendo adequada a interpretação no sentido de considerar, literalmente, o mesmo regime da norma fictícia ou presuntiva *"juris et de jure"*, ao do existente para a norma de referência[311].

Normas aclamadas como presunções absolutas, tidas como aquelas que não permitem prova em contrário, revelando-se presunções posteriores, porquanto prescrevem fatos jurídicos provavelmente factíveis no mundo jurídico, são normas de referência. No mesmo sentido, as ficções jurídicas, com previsão contrafactual, também se remetem à consequência de outras normas. **Apontamos que tanto as presunções absolutas, quanto as ficções, agregam caráter referencial, mas não idêntico regime jurídico das normas a que se referem, devendo haver zelo e bom senso tanto do legislador quanto do operador do direito na sua efetivação. Remeter-se a um regime jurídico não é possuir o mesmo regime de direito.**

---

[309] ***Presunciones...,*** *op. cit.,* p. 121-123.

[310] **Metodologia...,** *op. cit.,* p. 364-365.

[311] **Presunções...,** *op. cit.,* p. 80-82.

As presunções absolutas preveem fatos provavelmente irrefutáveis, e as ficções, falsidades conscientes[312]. A existência desses dois artifícios, nesses casos, pode ser questionável em face de outras técnicas legislativas, somente sustentadas a partir de uma ponderação acerca do mecanismo epistemológico de suas construções, a fim de imprimir uma certa aparência de consistência ao sistema positivo, bem como à sua finalidade pragmática.

3.5.4.1 Alguma Presunção se Livra do Raciocínio Ficcional ?

Presunções absolutas e ficções, em face do critério proposto por LARENZ, constituem-se normas de remissão. FULLER, utilizando como critério o mecanismo intelectual de criação das entidades presuntiva e ficcional, entende que ambos os institutos, mesmo as ficções relativas, utilizam-se dos mesmos constructos cognitivos. Ele alerta que as ficções são **alguma coisa presumivelmente falsa – contrariando a verdade jurídica**, ao passo que as presunções, às quais ele chama de conclusivas (absolutas) e refutáveis (relativas), **pressupõem algo como verdadeiro**. Essa distinção é questionavelmente válida para LON FULLER, pois que as verdades presuntivas são, no máximo, verdades parciais. **Quando um fato está provado, não há necessidade de presunção, logo, presume-se, conclusivamente, aquilo que é falso**[313].

As presunções conclusivas adiantam-se na previsão do fato verdadeiro, porque a prova é difícil ou porque não se sabe se o evento vai, fatalmente, ocorrer. Neste último caso, FULLER afirma que a aplicação da presunção envolve raciocínio ficcional puro. A presunção se realiza com o adimplemento do fato, atribuindo-se aos fatos *"[...] um efeito artificial que vai além da tendência natural de provocar crenças, acrescentando a qualquer fato um grau de certeza ao qual normalmente não teria direito. Considera-se prova suficiente o que não é"* (tradução nossa)[314].

Caso o evento não ocorra, na presunção conclusiva, que goza de crença artificial fictícia, ele é tido como provado e ocorrido, ou seja, a presunção tomou por base um fato falso, logo, tratou-se, na verdade, de uma ficção.

---

[312] Novamente, emprega-se a palavra falsidade em sentido coloquial.

[313] ***Legal...,*** *op. cit.,* p. 40-50.

[314] *Ibid.,* p. 40-41. No original em inglês: *"The conclusive presumption attributes to the facts 'an artificial effect beyond their natural tendency to produce belief' It 'attaches to any given possibility a degree of certainty to which it normally has do right. It nowingly gives an insufficient proof the value of a sufficient one*."

No caso das presunções revogáveis, **talvez elas fujam da retórica ficcional**. As presunções refutáveis diferem das conclusivas pelo grau, pois as anuláveis acabam tendo suas próprias regras para refutação. Nenhuma presunção será completamente não fictícia se não puder ser completamente anulada; uma ficção revogável acaba tendo os efeitos de uma conclusiva, quando incabível a demonstração de fato contrário, havendo aceitação passiva de um princípio imposto[315].

Uma presunção não será ficção somente se for derrotável integralmente e estabeleça uma inferência lógica justificada pela experiência comum[316]. Assim, uma presunção não será ficção se puder ser livremente derrotável por quaisquer evidências, e sua previsão for absoluto reflexo da experiência e do bom-senso, não envolvendo nenhum artifício ficcional. Nesse rumo, um juiz ou um operador do direito poderiam chegar às mesmas conclusões sem essas presunções. Parece que a adoção pelos sistemas jurídicos de presunção revogável visa, sobretudo, garantir que o bom-senso prevaleça, ordenando um ato de raciocínio e não uma solução jurídica propriamente dita[317].

Na tentativa de delimitar o tema das presunções, conforme já asseveramos, DIEGO MARÍN-BARNUEVO explica que, muitas vezes, a utilização linguística dos verbos **presumir**, **estimar**, **considerar** *etc.* não preveem presunções propriamente ditas, mas tão somente uma regra objetal e não presumida, ou, na concepção de FULLER, ordenam um ato de raciocínio ao julgador, que chegaria às mesmas conclusões se não houvesse a expressão característica de uma presunção[318].

Comparando o sentido lógico jurídico à efetivação de pressupostos ficcionais e presuntivos conclusivos (absolutos), podemos verificar o seguinte:

TABELA 2 – Presunção Absoluta X Ficção de Sistema

PRESUNÇÃO ABSOLUTA	FICÇÃO DE SISTEMA
Hipótese X – Consequência Y	Hipótese X – Consequência Y
Hipótese P – Mesma consequência da Hipótese X, ou seja, Y	Hipótese F – Mesma consequência da Hipótese X, ou seja, Y
Hipótese P é provavelmente verdadeira- Consequência Y	Hipótese F é provavelmente falsa – Consequência Y
Dsn (HPm→C)	Dsn (HFm→C)

[315] *Ibid.*, p. 44-45.

[316] FULLER usa a palavra *"inference"* - "inferência" no sentido lógico de dedução/conclusão.

[317] *Ibid.,* 1977, p. 43-44.

[318] ***Presunciones...,*** *op. cit.,* p. 115-116.

Legenda: Dsn – Dever-ser neutro;
H – Hipótese "SE X";
C – Consequência "DEVE SER Y";
→ – conectivo deôntico interproposicional;
HPm – Hipótese Presuntiva Material, erigida a fato jurídico abstrato;
HFm – Hipótese Fictícia Material, erigida a fato jurídico abstrato.

Fonte: A autora (2024)

Diante da análise acima exposta, é possível deduzir que o mecanismo jurídico das presunções absolutas e das ficções de sistema são similares pragmaticamente. É de se apontar que *"[...] ambas compartilham a mesma natureza jurídica, portanto típico de normas de remessa"*[319].

Outrossim, uma presunção, ainda, para se livrar do fardo ficcional, deve ser linguisticamente construída de forma realista, não ordenando uma conclusão (inferência), mas dando uma solução para um determinado caso. Uma presunção, para FULLER, ainda que conte com os três requisitos de uma presunção reversível (1. reflexo de uma inferência real e do bom-senso, 2. derrogabilidade por quaisquer evidências e 3. resultar como uma solução para uma determinada situação); ainda carregará uma carga de distorção da realidade. Essa suposta faceta fictícia não merece o nome de ficção jurídica, expressão que deve ser reservada para distorções da realidade relevantes e incomuns.

Ambas as fórmulas, todavia, são construídas gramaticalmente com expressões idênticas, como **acreditar**, **considerar, como se** *etc.* Por conta disso, FULLER acredita que os processos mentais para a construção de uma ficção comum são primitivamente iguais à construção de uma presunção relativa[320].

[319] MARÍN-BARNUEVO, ***Presunciones...,*** *op. cit.,* 1996, p. 142, *"A segunda delas que, sem dúvida, mais contribuiu para gerar polêmica sobre a diferenciação entre esses tipos de normas, é a grande semelhança estrutural entre presunções absolutas e ficções, uma vez que ambas as categorias normativas compartilham a mesma natureza jurídica (as próprias regras do remisipp) e a mesma estrutura, caracterizada por vincular os efeitos jurídicos de outro fato diferente à realização de um evento"* (tradução nossa). No original em espanhol: "*El segundo de ellos que, sin lugar a dudas, ha contribuído en mayor medida a generar controvérsia sobre la diferenciación entre estos tipos de normas, es la gran similitud estructural entre las* presunciones absolutas y las ficciones*, pues ambas categorias normativas çomparten una misma naturaleza jurídica (la propia dc las* normas de remisipp*) y una misma estructura, caracterizada por vincular a la realización de un hecho los efectos jurídicos de otro hecho distinto*."

[320] ***Legal...,*** *op. cit.,* p. 47-48.

3.5.5 Ficção e Pragmatismo

ALFREDO AUGUSTO BECKER categoricamente afirma que o material intelectual constitutivo, tanto da ficção, quanto da presunção, só é importante para a construção da matéria jurídica. Constituída a lei, seja fictícia ou presumida, *"[...] ambas entram como verdades (realidades jurídicas)"*[321].

DOUGLAS LIND, professor da Universidade de Idaho, tem uma posição bastante peculiar acerca do uso das ficções jurídicas, e a possível de ser estendida ao instituto denominado **presunção conclusiva ou absoluta** (as normas de referência). Como já apontamos, o uso das ficções jurídicas assume um papel muito característico e ostensivo nos sistemas da *"common law"*, de sorte que o enfrentamento do tema acaba sempre repisado nesses países. LIND, em artigo do ano de 2015, opina que chamar as ficções jurídicas, pejorativamente, de falsidades, somente produz incertezas e corrompe a integridade das decisões judiciais. Ele defende que as ficções sejam consideradas como verdades jurídicas proposicionais, quando proporcionarem eficiência e alguma melhoria funcional ao sistema jurídico[322].

Diante desse cenário, as ficções são defendidas como o início de todas as instituições de direito e, caso se expulsassem todas elas da ordem jurídica, pouquíssima coisa restaria. As ficções, sobretudo as criativas, permitem o desenvolvimento do direito, erigindo novas instituições, princípios e preceitos. Por ser um instrumento de extensão e classificação analógica de conceitos jurídicos, as ficções cumprem um papel primordial na busca pela completude do sistema[323].

Antes, mencionamos que as ficções são constructos com uma função peculiar. Tanto em ROSS quanto em KELSEN e, sobretudo em FULLER, a ficção é declaração falsa - em

---

[321] **Teoria Geral...,** *op. cit.,* p. 540.

[322] *The Pragmatic Value of Legal Fictions, in*: MAKSYMILIAN DEL MAR; WILLIAN TWINING, ***Legal Fictions in Theory and Practice***, p. irreg.

[323] *Ibid.*, p. irreg.,*"Jhering, e seguindo-o John Chipman Gray, classificaram as ficções como históricas ou dogmáticas. A sua categoria histórica inclui ficções concebidas para introduzir novas leis ou ampliar soluções. As ficções dogmáticas organizam e classificam a lei existente, muitas vezes de forma criativa. Para Jhering, a função primária de todas as ficções é a extensão e classificação analógica de conceitos jurídicos."*. No original em inglês: "*Jhering , and following him John Chipman Gray , classified fictions as historical or dogmatic. Their historical category includes fictions fashioned to introduce new law or extend remedies. Dogmatic fictions arrange and classify existing law, often in creative ways. To Jhering, the primary function of all fictions is the analogical extension and classification of legal concepts*."

relação à realidade jurídica - com alguma utilidade. FULLER é categórico ao afirmar que uma ficção desacreditada perde sua utilidade. Nesse caso, o uso do instituto resta perigoso em face de sua dúvida[324].

Diante da nevralgia do tema no direito da *"common law"*, muitos juristas entendem pertinente uma nova análise sobre as ficções. Nos países anglo-americanos há linhas radicais de críticas doutrinárias, as quais procuram apenas criticar normas de raciocínio remissivo e, por conta disso, erigem a condição de ficções até mesmo: 1. a institucionalização da escravidão; 2. muitas das presunções probatórias e interpretativas das decisões das cortes; 3.as analogias ficcionais da lei indígena norte-americana, 4. chegando ao ponto de afirmarem serem ficções **todo o ramo do Direito Tributário**[325].

Não há, nesses críticos, uma tentativa de desnudar filosoficamente as ficções, limitando-se apenas a considerá-las elementos claudicantes. Por outro lado, há doutrina recente sobre ficções da *"common law"* que não alterou substancialmente o conceito de ficção como uma suposição conscientemente falsa. A ênfase na **falsidade** perdura e, para uma leitura pragmática das ficções, não deveria ser tão focalizada[326].

ROSS, argumentando pela necessidade de uma redefinição das ficções, colocou-as como **atos fabuladores**, consistentes em afirmarem conteúdos sabidamente falsos à realidade jurídica, cuja falsidade ou a veracidade, no âmbito da ficção, poderia ser irrelevante. Para explanar seu argumento, utilizou as ficções de que os tribunais não legislam para demonstrar

---

[324] *Ficciones..., op. cit.,* p. 112-114; *Zur Theorie..., op. cit.,* p. 645-646*, **Legal...,** op. cit.*, p. 08-17. DOUGLAS LIND, *The Pragmatic...*, *op. cit.,* p. irreg., aponta o seguinte: *"Depois de Fuller, a ficção jurídica caiu durante várias décadas em relativa obscuridade jurisprudencial. Jerome Frank, em 1936, anexou algumas notas sobre ficções ao seu Law and the Modern Mind. Edwin Patterson abordou brevemente o tema em seu abrangente tratado de meados do século, Jurisprudência: Homens e Ideias da Lei. Alf Ross, num ensaio ponderado publicado em 1969, desafiou o tratamento tradicional das ficções jurídicas como envolvendo suposições conscientemente falsas. Vários artigos de revistas jurídicas abordaram o tema nas décadas de 1970 e 1980 (por exemplo, Campbell 1983; Schane 1987; Soifer 1986). Fora isso, a ficção recebeu durante muitos anos apenas referências ocasionais e apressadas. H.L.A. Hart comentou duas vezes ao transmitir o tratamento dado por Bentham à obrigação, ao direito e ao dever como entidades fictícias [...]"* (tradução nossa). No original em inglês: "*After Fuller, the legal fiction fell for several decades into relative jurisprudential obscurity. Jerome Frank in 1936 appended some notes on fictions to his Law and the Modern Mind. Edwin Patterson briefly broached the topic in his comprehensive mid-century treatise, Jurisprudence: Men and Ideas of the Law. Alf Ross , in a thoughtful essay published in 1969, challenged the traditional treatment of legal fictions as involving consciously false assumptions. A handful of law journal articles addressed the topic in the 1970s and 1980s (e.g. Campbell 1983; Schane 1987; Soifer 1986). Otherwise the fiction received for many years just occasional hurried references. H.L.A. Hart twice commented in passing on Bentham's treatment of obligation, right , and duty as fictitious entities [...]"*.

[325] DOUGLAS LIND, *The Pragmatic...*, *op. cit.,* p. irreg.

[326] *Ibid.*, p. irreg.

que o raciocínio fictício pode ser teórico e comparável a um mito, ideias que funcionam ao arrepio do valor da verdade[327].

Em sentido contrário, LIND afirma ser a verdade uma condição superlativa no direito, de sorte que afirmar serem as verdades irrelevantes para as ficções faz com que elas sejam sempre tomadas por figuras indesejadas. A verdade teria uma função para as ficções um pouco diferente, pautada num *"[...] conjunto de pressupostos implícitos sobre a natureza da realidade e da verdade".* Tendo-se em mente que, mesmo os fatos que julgamos absolutamente verídicos podem carregar a característica de serem apenas *"ficções convenientes".* Portanto, uma boa forma de considerar as verdades pode ser o prisma pragmático[328].

Para a escola filosófica norte-americana, o significado e a verdade de qualquer conceito ou teoria devem ser avaliados com base em suas consequências práticas e na sua aplicabilidade na resolução de problemas reais. O Pragmatismo propõe que a verdade de uma proposição é determinada por suas consequências úteis e práticas. Caso uma ideia funcione bem na prática e concorra para a resolução de problemas, ou em cumprir objetivos, então pode ser considerada como verdadeira. Rejeitando crenças absolutas sobre quaisquer verdades, o pragmatismo considera como realidade tudo aquilo que os homens entendam como tal, são acumulações de invenções intelectuais. Citando WILLIAM JAMES, DOUGLAS LIND acusa que o *"[...] mundo da experiência bruta não é apenas desprovido de forma ou ordem inerente, sendo, antes, desprovida de valor".* Os fatos percebidos pelos seres humanos não são bons nem maus, somente passam a ter esses valores pela interferência cognitiva. Ideias verdadeiras são boas porque funcionam satisfatoriamente, trazendo uma sensação de satisfação diante da incerteza[329].

A visão pragmática das ficções e presunções conclusivas remete à ideia de que a verdade é convenientemente verdadeira. Substancialmente, compreender que um raciocínio fictício do tipo **como se**, apontado por VAIHINGER como a constituição do pensamento ficcional, torna-se realidade jurídica e, por conseguinte, regra de Direito Positivo. Em sentido

---

[327] *Legal..., op. cit.,* p. 229.

[328] *The Pragmatic...*, *op. cit.,* p. irreg.

[329] *Ibid.*. p. irreg., *"No entanto, como argumentou James, o mundo que experienciamos é, em grande medida, um fluxo de fenómenos indiferenciados e sem nome, até que lhe atribuamos forma, forma e ordem. O que moldamos através dos nossos critérios de aceitabilidade racional não é uma estrutura mundial única, mas um complexo de realidades"* (tradução nossa). No original em inglês: "*Yet as James argued, the world we experience is to a great extent a flux of undifferentiated and unnamed phenomena until we give it shape, form, and order. What we fashion through our criteria of rational acceptability is not a single world-structure, but a multiplex of realities".*

similar estão as perspectivas de KELSEN e de BECKER. Já MARÍN-BARNUEVO afirma que as ficções vinculam os efeitos jurídicos de suas previsões a fatos distintos, o que confere uma superlativação à finalidade desses institutos, salientando a importância da referência de um regime jurídico a outro[330].

Insistir na falsidade consignada nas ficções envolve uma certa contradição lógica, marginaliza e torna suspeitas todas as ficções. Nesse rumo, um pragmatismo ficcional parte do pressuposto de que nenhuma ficção afirma uma falsidade, porquanto a lógica envolvida não é da verdade ou falsidade, mas de acordo com as práticas e técnicas envolvidas no seu uso, dentro de uma linguagem especialíssima que é a do Direito. Por conseguinte, **uma ficção deve ser avaliada dentro de uma verdade estritamente legal**, devendo ser abortado o foco na falsidade do enunciado ficcional, tão somente. Uma vez funcionando satisfatoriamente como elemento proposicional, as ficções devem ser aceitas como reivindicantes de verdade/validade legal, **desde que não perturbem ou prejudiquem outros significados ou verdades/validades legais com as quais colidirem**[331].

Outrossim, mesmo dentro de uma visão absolutamente utilitária, em que ficções nem sempre devem ser supervalorizadas por vincularem falsidades/invalidades, há limite ao uso do instituto quando haja colisão com outros elementos do sistema jurídico. Não por outro motivo, entendemos necessária uma análise acerca da validade das ficções, especialmente quando a ficção assume o caráter de regra de estrutura.

3.6 UMA TAXONOMIA DAS FICÇÕES TRIBUTÁRIAS NECESSÁRIAS E SISTÊMICAS DIANTE DO ARGUMENTO DA CONTRAFACTUALIDADE

3.6.1 Motivos para classificar as Ficções Tributárias

Não há muito o que se discutir acerca de uma melhor ou pior classificação de elementos. **Parece-nos que existem classificações mais ou menos úteis.** Para uma Ciência do Direito, poderíamos falar em classificações que são verdadeiras ou falsas, ao passo que para um Direito Positivo, podemos erigir como critério classificatório a validade ou a invalidade dos

---

[330] ***Presunciones...,*** *op. cit.,* p. 135- 146.

[331] LIND, *The Pragmatic*..., *op. cit.,* p. irreg.

elementos classificados segundo de determinado critério. Classificar, portanto, é eleger um critério para alocar, dentro de determinadas classes, uma coleção de elementos aleatórios[332].

Um gênero, sobretudo quando realizado por noções proposicionais (elemento linguístico, vide Figura 2) pode ser uma espécie de outro gênero, de sorte que é inafiançável eleger um ponto de partida para se categorizar um **elemento linguístico como gênero**. Sem perder de vista a possibilidade de *"[...] que ao final do processo se ache algo parecido [...]",* uma classificação deve, teoricamente, cumprir uma utilidade para melhor demonstrar uma tese. Sem dúvidas que uma classificação nunca será perfeita ou ideal, pois, como os homens são, suas classificações sempre estarão na esteira das boas intenções. Por conseguinte, uma classificação para a Ciência do Direito nunca será verdadeira ou falsa, apenas gozará de uma utilidade dirigida para quem a lança mão[333].

Motivando as razões pelas quais lançamos mão de uma classificação, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, com apoio em IRVING COPI, e com lúcida simplicidade, argumenta que uma classificação é, tão somente, uma forma de conhecer melhor um elemento. Ele alerta, contudo, que se *"[...] classificamos para conhecer; também podemos asseverar, de outro, que, só conhecendo é que poderemos classificar"*[334].

Com essa orientação, e partindo de uma compreensão razoável do que pretendemos conhecer melhor, passamos agora, após a análise das obras referenciais deste estudo; em especial consideração a KELSEN, FULLER e ROSS, cada qual com suas particularidades deontológicas, porém concordes com a ideia de serem as ficções normas que vinculam, conscientemente ou semiconsientemente, uma falsidade para cumprir certa utilidade; vemos um arrazoado motivo para uma **classificação síntese** das ficções jurídicas, notadamente as tributárias, dada a importância da disciplina para a constituição dos estados modernos e hodiernos, conforme argumentaremos no capítulo atinente às ficções tributárias necessárias.

Até agora procuramos dividir as ficções jurídicas entre as de estrutura e de as sistema, utilizando uma técnica emprestada da ideia **de taxonomia de FULLER para classificar as ficções**, embora não a mesma classificação. O que buscamos é tentar proporcionar, depois de

---

[332] VALTERLEI COSTA; MAURÍCIO DALRI TIMM VALLE, A Utilidade como Critério de Classificação do Direito e no Direito, **Revista Brasileira de Direito**, v. 14, n. 3, disponível em https://seer.atitus.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/1843/2023, acesso em: 29 mar. 2024. p. 192-193.

[333] *Ibid.*, p. 194-209.

[334] Competências Tributárias no Brasil: Mitos e Mentiras, *in* PAULO DE BARROS CARVALHO; PRISCILA SOUZA, **30 Anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro**, p. 618-620.

um estudo metódico, um quadro universal e consistente para a nomeação desse instituto, facilitando a comunicação e o estudo científico entre os cientistas do direito[335].

FULLER, em especial em seu último ensaio sobre o tema, não considera as ficções fenômenos exclusivos das leis. Apesar de poderem assumir feições jurídicas específicas, essas características não teriam o condão de torná-las automaticamente patologias dentro do sistema jurídico, revelando-se funcionais dentro de certos contextos sociais e institucionais particulares. Não por outro motivo, FULLER apresenta o caráter persuasivo das ficções no âmbito da linguagem, porquanto essa é função diferencial dentro de uma comunidade específica (do direito) em detrimento de outras ficções científicas, as quais exercem influência sobre diferentes comunidades científicas[336].

FULLER e VAIHINGER consideram os discursos jurídico e o científico como sistemas de comunicação distintos e não sobrepostos, ou seja, a concepção **contrafactual** oposta às ficções jurídicas pode gerar uma ambiguidade, fazendo-as parecerem ora fatos, ora falsificações, dependendo do emprego no sistema de comunicação. A palavra **contrafactual** é composta pela preposição latina *"contra"* e, quando usada como prefixo, assume o valor de oposição. *"Facto"* é palavra latina que indica *"o que realmente existe"*[337].

Chamar as ficções, de forma precipitada, de contrafactualidade, é assumir que elas sempre serão contra o que realmente existe empiricamente, sendo que a existência da realidade jurídica, conforme já assinalamos, é uma criação fictícia utópica e heurística dos seres humanos. Outro ponto importante é o uso da ficção jurídica, na sua contrafactualidade, como discurso encoberto, como linguagem jurídica que deixa de comunicar, como trataremos oportunamente, ao final desse estudo. Portanto, **o foco primordial no uso das ficções jurídicas deveria**

---

[335] PETROSKI, *Legal Fictions..., op. cit.,* p. irreg., *"O segundo ensaio de Fuller explora de forma mais sistemática as motivações para o uso de ficções jurídicas [...]. À medida que Fuller enumera essas motivações, sua explicação se torna uma tipologia, taxonomia: ele identifica as ficções como 'exploratórias' [...] 'emotivas' [...], 'expositivas' [...], 'descritivas' [...], 'ficções históricas' [...] e ficções 'apologéticas ou misericordiosas' [...], entre outras. O foco classificatório deste ensaio também se tornou um modelo para o trabalho de teóricos posteriores. Praticamente todos os estudantes de ficção jurídica desde Fuller enfatizaram as formulações de definição de Fuller, a sua enumeração de tipos de ficção, ou ambas"* (tradução nossa). No original em inglês: "*Fuller's second essay more systematically explores the motivations for using legal fictions* [...]. *As Fuller enumerates these motivations, his explanation becomes a typology: he identifies 'exploratory'* [...] *'emotive'* [...], *'expository'* [...], *'descriptive'* [...], *'historical'* [...], *and 'apologetic or merciful'* [...] *fictions, among others. The classifying focus of this essay has also become a model for the work of later theorists. Virtually every student of the legal fiction since Fuller has emphasized either Fuller's definitional formulations, his enumeration of types of fiction, or both".*

[336] ***Legal...,*** *op. cit.,* p. 93-110.

[337] CUNHA, **Dicionário...,** *op. cit.,* p. 176, 287.

repousar mais no que ela pretende comunicar do que numa compreensão rasa de contrafactualidade[338].

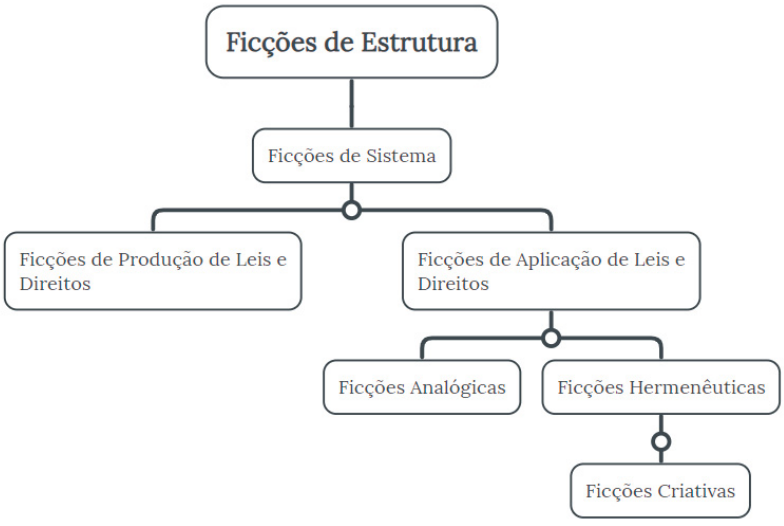
É correto afirmar que as ficções jurídicas são falsidades conscientes em relação ao Direito, num sentido genérico e coloquial, entretanto, o sentido semântico que podem assumir, dentro do discurso jurídico, poderá ser plural e ter peso ou importância diferentes, a depender do que pretendem comunicar. Caso a ficção queira comunicar um limite à criatividade legislativa, interpretativa e jurisdicional, então estamos diante de proposições inegociáveis. Ficções que orientam a produção do Direito e, por conseguinte, o uso superveniente do mesmo constructo intelectual, não podem ser alteradas, conforme demonstraremos.

3.6.2 Síntese Gráfica das Ficções Jurídicas com Especial Referência aos Desdobramentos Tributários

3.6.2.1 Classificação das Ficções Jurídicas

Diante da ideia de FULLER de sugerir uma taxonomia das ficções, propomos a seguinte classificação das ficções jurídicas, fazendo as referências tributárias pertinentes em cada conjunto classificatório:

FIGURA 4 – Classificação das Ficções Jurídicas



Fonte: A autora (2024)

[338] PETROSKI, *Legal Fictions..., op. cit.,* p. irreg.

3.6.3 Ficções de Estrutura e Princípios do Direito Tributário

3.6.3.1 Introdução

Conforme já nos posicionamos, compreendemos que a realidade jurídica positiva criada, trata-se de um organismo ficcional, composto por elementos de ordem valorativa e moral, que são elementos pré-jurídicos. Dentro de certo plexo deontológico, que somente pode ser perquirível dentro de outras ciências, tais como a Sociologia, a Antropologia, a História *etc.*, erigem-se esses elementos pré-jurídicos com valor de contrato originário - caso se adote a teoria contratualista como início de um Estado -, com normas **como se** a sociedade que os elegeram, doravante, tivesse que funcionar nesse modelo[339].

Podemos identificar como ficções de estrutura, na Constituição de 1988, a Democracia, a Federação, a República e Segurança Jurídica, a Legalidade, a Igualdade e a Propriedade Privada, advindas da ficção de que há um pacto fundante, mediante a participação do povo, ainda que indireta. Essas ficções constituem todo o plexo valorativo e axiológico metamorfoseados em Estado de Direito. Uma vez pactuados e reduzidos a termo, passam a ser um conjunto de ficções utópicas heurísticas com valor proposicional e prescritivo, **constituindo princípios inabdicáveis**. São referências de validade do sistema, constituídas como ordem coercitiva, social, promocional *etc.*

Somente com adequação a essa ficção de estrutura é que é possível a sobrevivência de um direito infraestrutural. No estudo em tela, a produção de ficções de sistema, como técnica jurídica, deve estar, assim como todo o produto infraconstitucional, validada pela estrutura.

São ficções de estrutura tributária aquelas que arquitetam a produção do Direito Tributário infraconstitucional e eventuais ficções tributárias do sistema tributário. Destacam-se a Legalidade e a Capacidade Contributiva como os constructos ficcionais mais relevantes para o Direito Tributário, os quais merecem considerações em apartado, dada a sua singularidade.

---

[339] KELSEN, **Teoria Geral...,** *op. cit.,* p. 263: *"Uma quantidade de indivíduos forma uma comunidade apenas porque uma ordem normativa regula menta sua conduta recíproca. A comunidade [...] consiste tão-somente numa ordem normativa que regulamenta a conduta recíproca dos indivíduos. O termo "comunidade" designa o fato de que a conduta recíproca de certos indivíduos é regulamentada por uma ordem normativa. A afirmação de que os indivíduos são membros de uma comunidade é uma expressão metafórica, uma descrição figurada de relações específicas entre os indivíduos, relações constituídas por uma ordem normativa" (sic).*

3.6.4 Ficções de Sistema

São as infraconstitucionais, constituídas pelas leis e demais operadores do direito. Podem surgir na ordem jurídica pelas mãos do próprio legislador ou mediante sua aplicação. Conforme já pacificamos, são aquelas oriundas da prática jurídica, destinadas à criação, aplicação e interpretação das leis. Essas ficções estão subordinadas às ficções que estruturam a realidade efetiva do direito, são pressuposições linguísticas, conscientemente falsas - não em sentido lógico -, ao considerar uma hipótese jurídica por outra, em relação à realidade de determinada ordem jurídica.

As ficções de sistema tributário, quando não cumprem fielmente os requisitos de validade da estrutura tributária, podem gerar riscos imediatos e mediatos, tanto aos contribuintes, quanto à ficção da Democracia.

As ficções de sistema podem ser ainda subclassificadas em:

1. **Ficções de produção de leis e direitos**, exemplificadas com o instituto da responsabilidade tributária de terceiros; os decretos, medidas provisórias em matéria tributária e outros instrumentos legislativos que criem matéria tributária ou relações tributárias, utilizando-se do suporte epistemológico fictício, sempre cuidando em averiguar não só sua contrafactualidade, mas, antes, a sua pretensão comunicacional.

2. **Ficções de aplicação de leis e direitos**, como resultado da prática dos tribunais, inferindo-se diretamente ao resultado das decisões sobre matéria tributária. Estas, por sua vez, dividem-se em:

2.1 **Ficções analógicas**, constructos utilizados pelos juízes como técnica decisória e legalmente previstas no Código Tributário Nacional, artigo 108, I.[340]

2.2 **Ficções hermenêuticas**, constructos utilizados pelos juízes como técnicas decisórias legalmente previstas no Código Tributário Nacional, Interpretação e Integração da Legislação Tributária, A ficção hermenêutica pode restar criativa.

2.2.1 **Ficções criativas,** constructos utilizados pelos juízes como técnica decisória sem previsão legal expressa.

---

[340] O subgrupo das ficções analógicas está destacado das demais formas de integração da Legislação Tributária, porquanto, entendemos ser a analogia sinônimo de ficção, ou seja, a analogia emprega mesma técnica epistemológica da ficção, conforme interpretado de LARENZ, **Metodologia...,** *op. cit.,* p. 188, FULLER, ***Legal...,*** *op. cit.*, p. 58 e ROSS, *Ficciones..., op. cit.* p. 112.

3.6.5 Síntese Taxonômica das Ficções Jurídicas e de Outros Institutos pelos Critérios de Verdade/Falsidade; de Validade/Invalidade e de Peso/Importância

3.6.5.1 Síntese Classificatória

A ficção é técnica de lógica científica, como já expusemos. Algumas têm uma superlatividade, consistente em estabelecer uma nova ordem jurídica, mediante a ficção do pacto social fundante. Neste ponto do escrito, importante apontarmos que trataremos das ficções jurídicas tributárias a partir da concepção de validade do sistema, ponto em comum a KELSEN, FULLER e ROSS. Enunciaremos as ficções estruturais para o Direito Tributário e seu caráter superpragmático, além de atentar para a proposta comunicacional constituinte desses princípios. Mormente, trataremos das ficções de sistema tributário e eventuais riscos diretos e indiretos ao que se erigiu como Direito Brasileiro hodierno, sobretudo no aspecto da ficção democrática.

Subsidiariamente, importante tecer algumas considerações sobre o olhar de RONALD DWORKIN na sua *"Teoria da Interpretação Jurídica"*, que argumenta contra uma visão puramente pragmática ou utilitarista da lei, enfatizando, em vez disso, o papel dos direitos individuais e a moralidade no raciocínio jurídico[341].

Como vimos, mesmo dentro de uma proposta pragmática, as ficções encontram limites em outros significados ou verdades legais com os quais possam colidir[342]. As questões jurídicas, muitas vezes, são tratadas pelos tribunais de maneira binária, onde um direito específico é totalmente reconhecido ou completamente negado; e essa postura pode deixar de considerar a complexidade das situações legais e os valores subjacentes em disputa. DWORKIN em *"Levando os Direitos a Sério"*, instiga a considerar, por parte dos julgadores, não apenas a existência de um direito, mas, também, o peso relativo ou a importância desse direito em comparação com outros direitos ou interesses em jogo, o que implica numa avaliação cuidadosa e contextual dos valores morais e princípios jurídicos envolvidos[343].

---

[341] **Levando os Direitos a Sério**, *op. cit.,* p. 150.
[342] LIND, *The Pragmatic*..., *op. cit.,* p. irreg.
[343] **Levando...,** *op. cit.,* p. 158-164.

Os princípios jurídicos podem ser tratados de forma similar às leis completas (com mandamento e sanção), e sobre os quais os juízes devem tomar decisões; dessa forma, considera-se o direito como um conjunto de princípios e de regras. Caso se negue a obrigatoriedade de alguns princípios, então estar-se-ia diante de uma margem de liberdade para suas aplicações. Os princípios podem entrar em conflito e interagirem entre si, revelando problemas plurais que podem ser utilizados a favor ou contra uma mesma decisão[344].

Diante de margem discricionária típica de princípios que gerem possibilidades plurais de entendimento, os tribunais continuam tendo obrigação de aferir os direitos das partes e *"[...] não de inventar novos direitos retroativamente"*. Mesmo diante de normas que possam exprimir certo peso e importância diante de fatos difíceis levados à juízo, não é prudente deixar de considerar uma margem de segurança jurídica, pautada em eventuais escolhas. Portanto, ficções de estrutura são **um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação económica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade, ou alguma outra dimensão da moralidade**[345]**.**

Nesse sentido, Princípio como um padrão a ser seguido, resultado de uma certa concepção de mundo, anterior à realidade jurídica e convertidos em Direito, deve ser tida como um limite à discricionariedade mediante o uso de ficções criativas. Repisando o pensamento de DWORKIN, sublinhe-se que **aferir** direitos é diametralmente oposto a **inventar** direitos. JOSÉ ROBERTO VIEIRA, explica que o aproveitamento da relevância que Dworkin confere aos princípios, exige que só se acolham aqueles que forem estritamente jurídicos, descartando de pronto os de caráter apenas moral ou apenas político[346].

Compartilhamos, agora, uma síntese classificatória de alguns institutos mencionados neste capítulo, a fim de ilustrar o modo pelo qual iremos considerar as ficções de estrutura e as

---

[344] *Ibid.*, p. 46-115.

[345] *Ibid.*, p. 127.

[346] Interpretação Jurídica e Linguagem: De Kelsen a Dworkin, Um Pouco do Juiz Hércules e Muito do Jurista Davi, *in* VALLE; COSTA, **Estudos sobre a Teoria Pura do Direito:** Homenagem aos 60 Anos de Publicação da 2ª Edição da Obra de Hans Kelsen, p. 299-300 e 316, *"Aceitar princípios não só jurídicos, mas oriundos também da Moral e da Política, implicaria a* ***desistência do primeiro compromisso kelseniano, de "...libertar a ciência jurídica de todos os elementos que lhe são estranhos"****. Ademais, tentar evitar a discricionariedade judicial decorrente da textura aberta dos textos legais, mas acatar um feixe amalgamado de "princípios" morais e políticos indefinidos, e um feixe informe e disforme, parece-nos clara incongruência86; além de* ***exalar odores jusnaturalistas****. Confirma-o Vigo, ao invocar "...la inequívoca filiación iusnaturalista de la teoría jurídica dworkiniana..."* (grifos no original).

de sistema, usando como critérios: verdade e falsidade; validade e invalidade; peso e importância:

TABELA 3 – Realidade Efetiva Natural – Verdadeiro X Falso[347]

Realidade Efetiva Natural	Verdadeiro (1)	Falso (0)
Ficção de Estrutura		X
Hipótese	X	X
Princípio		X
Mito		X
Cultura		X
Presunção Conclusiva ou Absoluta	X	
Ficção de Sistema	indiferente	indiferente
Presunção Relativa	indiferente	indiferente

Fonte: A autora (2024)

TABELA 4 – Realidade Efetiva do Direito – Validade X Invalidade

Realidade Efetiva Do Direito	Validade	Invalidade
Ficção de Estrutura[348]	X	
Hipótese	X	X
Princípio*	X	
Mito		X
Cultura	X	X
Presunção Conclusiva ou de Absoluta	X	
Ficção de Sistema	X	X
Presunção Relativa	X	X

Fonte: A autora (2024)

TABELA 5 – Realidade Efetiva do Direito – Dicotomia e Equidade

Realidade Efetiva Do Direito	Tudo ou Nada	Peso e Importância
Ficção de Estrutura[349]	X	X
Hipótese	X	
Princípio*	X	X
Mito	indiferente	indiferente
Cultura		X
Presunção Conclusiva ou Absoluta	X	
Ficção de Sistema	X	
Presunção Relativa	X	

Fonte: A autora (2024)

[347] A tabela não possui interesse científico, a não ser didático.

[348] Neste estudo, são sinônimos.

[349] Neste estudo, são sinônimos.

3.6.6 Arremates sobre as Ficções Tributárias de Estrutura

Entendemos que os Princípios de Direito Tributário que dialogam com Segurança Jurídica sempre devem ser considerados no plexo binário, ou seja, tudo ou nada. O problema reside naqueles princípios estruturais, galgados em valores subjetivos de justiça, que, muitas vezes, na atividade criativa do judiciário, acabam sendo opostos dentro da ideia de peso e de importância.

Como bem pontuado por DWORKIN:

> Às vezes, porém, os juristas lidam com problemas que não são técnicos nesse sentido e sobre os quais não há consenso geral quanto ao modo de proceder. Um exemplo é o problema ético que se apresenta quando um jurista se pergunta não se uma lei particular tem eficácia, mas se é equânime[350].

Muitas vezes os tribunais discutem conceitos não jurídicos, embora saibam qual o regime jurídico em jogo, *"[...] para justificar ou criticar as leis [...] por hábito ou convicção"*[351]. A aferição precisamente legal do cômputo de justiça tributária em face da Capacidade de Contribuir já encontra problemas significativos em meio à atividade legiferante, como exemplificamos no tópico reservado ao signo presuntivo de riqueza e sua aparente inadequação em face de tributos indiretos.

O problema se agudiza quando algum critério de justiça é levado em conta para a criação de contrafactualidade no meio judicial. Tentaremos demonstrar alguns mecanismos para limitar o uso indevido de ficções criativas tributárias com sentido fabulador de justiça, sobretudo quando se chocam com ficções inegociáveis, como a Democracia, a qual revela uma certa exigência de moralidade típica, juridicizada, desse desenho.

---

[350] **Levando...,** *op. cit., p.* 01.

[351] *Ibid.*, p. 05.

4 TEORIA DAS FICÇÕES TRIBUTÁRIAS NECESSÁRIAS

4.1 JUSTIFICATIVA

4.1.1 Introdução

A narração de direitos concernentes a desenhar uma ordem jurídica é resultante de um processo alusivo a uma determinada compreensão de mundo, ou seja, um ato fabulador atinente a conceber uma realidade, mesmo que dentro de certa vagueza. A forma de descrição desses direitos são os Princípios, consistentes em criar, de forma fictícia, uma realidade antes inexistente, embora desejada. Podemos afirmar que o sistema tributário nacional atual tem sua gênese numa ficção atinente a garantir um acurado modelo de vida social, expresso nas ambições vertidas no Estado descrito na Constituição Federal de 1988, cuja viabilidade está atrelada ao conceito de comutatividade e cooperação para o bem comum.

Nesse sentido, a manutenção da vida digna e de direitos fundamentais demanda responsabilidades sociais e políticas de todos, ou seja, deveres comuns, muitas vezes relegados a discussões secundárias, principalmente diante dos debates de politização dos direitos humanos e dos riscos à jovem Democracia brasileira.

Por evidente que a centralização da altercação acerca dos direitos do homem e do cidadão sempre é importante, principalmente diante de constantes ameaças de retrocesso. **Direitos humanos, porém, têm custos.** Desse modo, outro debate, tão fundamental quanto os direitos que alçamos à categoria dos invioláveis, também deve ser evidenciado, consistente no dever fundamental de cada sujeito de direitos de pagar tributos para garantir a ficção constitucional da vida digna[352]. O quê está em jogo não é apenas discutir quais são os direitos dos seres humanos, mas como efetivar e custear esses direitos sem cometer injustiças. Se de um lado é direito de todos a Liberdade, a Igualdade e a Fraternidade, também é dever de todos a manutenção e o custeio desse modelo de Estado, sem onerar de forma desigual quem se encontra em situação similar[353].

---

[352] CASALTA NABAIS, **O Dever...,** *op. cit.,* p. 15-35.

[353] SÉRGIO BUARQUE DE HOLANDA, **Raízes do Brasil**, p. 134, cotejando as dimenções históricas dos direitos humanos, faz uma brilhante análise sobre esses conceitos: *"As palavras mágicas, Liberdade, Igualdade e Fraternidade sofreram interpretação que pareceu ajustar-se melhor aos nossos velhos padrões patriarcais e coloniais,* ***e as mudanças que inspiraram foram antes aparato do que substância****"* (*sic*).

É importante ter em mente que Igualdade Tributária e a Segurança Jurídica tributária também são direitos fundamentais, não apenas cotejáveis no âmbito das discussões da dogmática do Direito Tributário. Um equilíbrio entre direitos e deveres é o desafio ao qual nos propomos a partir de agora, ao falarmos sobre ficções tributárias de estrutura como as necessárias para garantir o modelo de Estado arquitetado modernamente, principalmente na Constituição de 1988.

Segurança alimentar, saúde, liberdades básicas, enfim, todo o plexo constitutivo daquilo que atualmente erigimos como dignidade das pessoas, em especial os direitos concebidos como base do Estado de Direito, são sustentados, na sua grande maioria, pelos tributos. Por outro lado, a imposição tributária deve encontrar limites na própria dignidade da pessoa humana. Previsibilidade e Justiça Tributária são tão fundamentais quanto Legalidade e Igualdade Genéricas, tanto que as ficções de estrutura específicas dos direitos e deveres tributários decorrem das garantias e deveres gerais.

A atividade tributária civilizada já foi legitimada de diversas formas, desde hipóteses metafísicas até os sistemas mais radicais de racionalidade constitucional, como a proposta hegeliana de Estado real racional uno ou *"[...] consciência-de-si em geral"*[354]. Hodiernamente, no Brasil, a tributação está relegada ao primado democrático da Igualdade Formal perante a lei, o que denota um diálogo sistemático entre Justiça e Segurança Jurídica. *"Princípios são proposições que descrevem direitos",* os quais se realizam, maiormente, mediante atividade legislativa, ora a orientando na consecução desses direitos, ora a limitando, a fim de manter os direitos descritos numa Constituição[355].

Princípios contidos em um Contrato Social podem se apresentar de diversas formas, muitos deles abarcando conceitos tão incertos que pairam sobre uma multiplicidade de propostas. ALIOMAR BALEEIRO corrobora essa perspectiva, anotando que os princípios podem ser *"[...] expressos ou implícitos, formulados em normas vagas, altamente abstratas, ou densificados, de maior ou menor concreção, estruturais-fundamentais, acidentais ou*

---

[354] GEORG WILHELM FRIEDRICH HEGEL, **Fenomelogia do Espírito**, p. 324-328; em **Linhas Fundamentais da Filosofia do Direito ou Direito Natural e Ciência do Estado em Compêndio,** p. 259, assevera que *"[...] o Estado, enquanto espírito de um povo, igualmente é a lei compenetrando todas as suas relações, os costumes e a consciência de seus indivíduos, assim a constituição de um povo determinado depende, em geral, do modo e da cultura da autoconsciência do mesmo; nessa reside sua liberdade subjetiva, e com isso a efetividade da constituição."*

[355] DWORKIN, **Levando...,** *op. cit.,* p. 141.

periféricos etc."[356]. Justificar-se-ia tal volatilidade principiológica constitucional para possibilitar sua adaptação histórico-social.

A compreensão de um objeto, entretanto, possibilita seu contorno mais preciso, *"O conceito menos geral pertence ao gênero mais abrangente. O menos abrangente denomina-se espécie e aquilo que diferencia uma espécie de outras, situada sob um mesmo gênero, designa-se por diferença de espécie"*[357]. Dentro desse raciocínio, tentaremos não apenas verificar a existência de princípios orientadores da ordem tributária, mas, também estabelecer diferenças de espécies entre esses princípios, mormente densificando e concretizando algumas dessas espécies principiológicas como ficções basilares para a atual realidade jurídico tributária brasileira.

4.1.2 Âmbito Comunicacional das Ficções de Estrutura

A linguagem jurídica transita por um plexo linguístico bastante peculiar. De certo que a maioria das palavras ou expressões do quotidiano podem carregar um vasto campo de significados, dependendo do uso semântico ao qual se propõe, mas é no campo do direito que esses amplos significados terão grande impacto, mormente em razão da inferência direta na vida pessoal e social do Estado[358].

De plano, destacamos que a linguagem jurídica pode ser empregada tanto para criar o direito quanto para descrevê-lo. Conforme assinala PAULO DE BARROS CARVALHO *"A linguagem não só fala do objeto (Ciência do Direito), como participa de sua constituição*

---

[356] **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, p. 67.

[357] *Ibid..,* p. 69.

[358] CARLOS RENATO CUNHA, Legalidade, Presunções e Ficções Tributárias: do Mito à Mentira Jurídica, *in* **Direito Tributário Atual**, disponível em https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/236/753, acesso em 15 dez 2023, p. 93, explica, em sentido similar ao nosso que: *"É comum afirmar-se que o Direito constrói suas próprias realidades. Dada a premissa adotada neste trabalho, de que o Direito se constitui pela linguagem num uso socialmente estipulado para a regulação da conduta humana intersubje-tiva, consideramos a afirmação tão verdadeira quanto a de que a linguagem, ela própria, constrói sua própria realidade.Como já visto, a linguagem pode falar do mundo sensorial, ou até mesmo falar da própria linguagem, situação em que temos a chamada metalinguagem. Não é diferente a situação do Direito. As normas jurídicas se voltam para as con-dutas humanas, que se encontram no mundo fenomênico. Mas, muitas vezes, as normas jurídicas se referem de forma mediata à regulação da conduta humana, se voltando antes à própria criação de normas jurídicas, numa função tipicamen-te metalinguística. Paulo de Barros Carvalho nos fala das normas de conduta, que 'estão diretamente voltadas à conduta das pessoas', e de estrutura, que tem 'por objeto, porém, os comportamentos relacionados à produção de novas unida-des deôntico-jurídicas'" (sic).*

(direito positivo)"[359]. No campo das descrições, deparamo-nos com a atividade do cientista do direito, que observa a realidade jurídica prescritiva, analisando-a como objeto de estudo.

Nesse cenário, os atores responsáveis por legislar deparam-se com uma gama exaustiva de temas sobre os quais precisam regulamentar, estes muitas vezes nevrálgicos, como *"[...] crenças, hábitos sociais, sentimentos e estimativas; [...]"* que devem ser acompanhados de uma técnica tal que tenha aderência pelo comportamento social[360]. Na perspectiva de ALF ROSS, a conduta desinteressada do legislador, apto a convalidar a norma jurídica, está num nível de eficácia diferido, necessitando de uma linguagem especialíssima para tal aderência[361].

A linguagem jurídica, que é um exercício de poder, não tem como se ater ao retrato fiel da linguagem social, porquanto, deve ser redigida para confirmar ou rechaçar o fato social que lhe deu origem. Portanto, sempre será um pouco volátil e muito hipotética. Nesse intervalo doloroso está a atividade do cientista, que necessita se ater ao ato comunicacional. Tanto o legislador quanto o intérprete estão carregados de "pré-conceitos" e de concepções filosóficas de mundo, de sorte que, quanto mais comunicar uma lei, menos espaço haverá para interpretações tendenciosas e políticas posteriores à lei[362]. Não é incomum que a eficácia das normas fique comprometida em razão de um *"[...] poder retórico que atravessa de cima a baixo a mensagem legislada, [...]",* produzindo um hiato entre a linguagem jurídica e a da vida real, fazendo parecer que as leis e os direitos não são feitos para as pessoas reais, apesar de que essa linguagem somente tem sentido e existência pelas pessoas e pela sociedade[363].

Outro ponto importante, e do cerne deste estudo, consiste em concluir que as ficções utópicas heurísticas, tidas como verdades iniciais para a realidade jurídica, realizam a existência de um modelo de direito. O desenho de construção lógica do **como se** (desvios conscientes da realidade empírica para se chegar a verdades) constituem a ficção do contrato social, realizado mediante a Constituição de 1988; responsável por inaugurar a verdade da qual dispomos para as construções dos elementos jurídicos supervenientes.

---

[359] **Direito Tributário**: Linguagem e Método, p. 224-225.

[360] *Ibid.*, p. 209.

[361] **Direito e Justiça...,** *op. cit.,* p. 81-86.

[362] PONTES DE MIRANDA, **Tratado...,** *op. cit.,* v. III, p. 369, explica que *"Se a vontade não foi manifestada, porque o manifestante não queria o que manifestara, há a reservatio mentalis; porém o mundo jurídico recebe o manifestado, sem qualquer atenção ao que pudesse ter sido mentalmente reservado pelo praticante do ato. Se assim não fosse, estaria profundamente comprometida a ordem jurídica".*

[363] PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário**: Linguagem**...,** *op. cit.,* p. 209.

As escolhas das ficções de estrutura prestam homenagem à Segurança Jurídica e eventual modelo de justiça eleito pelo Direito. Mais justa será a ordem jurídica quanto mais explícita estiver a comunicação linguística que ela pretende instaurar. As ficções jurídicas, que não deixam margem para outros discursos, sobretudo os pragmáticos, tendem a conferir um nível mais elevado de Segurança Jurídica e, em nossa opinião, são mais fáceis de realizar outros aspectos de justiça verbalizados de forma indeterminada, ou menos densificados, por conta de outras ficções de estrutura.

No sistema Tributário Nacional, estipulado pela Constituição Federal de 1988, que se revela como a base estrutural do Direito Tributário, existem regras de competência, postulados valorativos e diretrizes orientadoras de produção subjacente. FLORENCE HARET esclarece que os princípios são normas diferenciadas por concentrarem alta carga axiológica[364]. A axiologia é o estudo dos valores, os quais são padrões culturais e ideológicos adotados por uma pessoa de forma consistente. À vista disso, em âmbito coletivo, valores são o resultado, mais ou menos consensual, do que se erige à categoria de cultura ou civilização[365].

Não obstante os princípios resultarem do processo que alude ao consenso cultural ou civilizacional, eles derivam do *"[...] dogma de que, no direito, tudo é norma [...]",* diferençando-se de outras normas pela alta conotação axiológica[366]. Outrossim, para que haja a mínima possibilidade de existência da ordem jurídica é indeclinável, como postura científica, constatar que ela tem validade e eficácia social.

A realidade do direito, quando estrutural, constitui-se, epistemologicamente, num primeiro momento, **como se** fosse verdade, para então compor uma verdade axiomática, somente superável por outra ordem ficcional.

---

[364] **Teoria e Prática...,** *op. cit.,* p. 565-566.

[365] THAIS SAVEDRA DE ANDRADE, Incentivos Fiscais e Proteção dos Bens Culturais. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**: RDTC, v. 8, n. 37, disponível em https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad82d9b0000018efca828c9339b94a3&docguid=I67034ee000fd11ee9b81c68ba391ac6d&hitguid=I67034ee000fd11ee9b81c68ba391ac6d&spos=1&epos=1&td=2&context=5&crumb-action=append&crumb-, acesso em 10 fev. 2024, p. 188: *"Existe uma diferença efetiva entre os conceitos cultura e civilização. Segundo Lévi-Strauss, 'A noção de cultura' que hoje se comunga na maioria das sociedades é de origem inglesa, sendo concebida por Sir EDWARD BURNETT TYLOR, fundador da antropologia cultural, que a definiu como sendo 'o todo complexo que inclui conhecimento, crença, arte, moral, lei, costume e qualquer outra capacidade e hábito adquirido pelo homem enquanto membro de [uma] sociedade'" (sic).* Essa definição compreende tanto a noção francesa de civilização *("civilisation"),* como aquilo que é imposto fisicamente e diz respeito às grandes realizações, capazes de mudar o mundo, quanto a expressão alemã de cultura *("Kultur"),* cunhada no século XVII, como realizações e crescimento espirituais.

[366] HARET, **Teoria e Prática...,** *op. cit.,* 2010, p. 566.

Conforme já discorremos no terceiro capítulo deste escrito, presunções absolutas e ficções de sistema desempenham a mesma finalidade dogmática e o mesmo constructo mental para sua criação[367]. O resultado de ambas, quando pertencentes ao sistema, é de validade ou invalidade, caso estejam ou não consoantes com a estrutura do sistema. A invalidade somente é eliminada pelo sistema jurídico, não pelo cientista que a verifica. *"Só norma expulsa norma"*[368].

Esse raciocínio somente é possível mediante a assunção de que o pertencimento ou não ao sistema, conflui para um padrão de escolhas axiológicas, reveladas pelos dogmas adotados pelo sistema. O papel do cientista é descrever as normas, ou seja, ele deve pressupor a validade da norma. *"A presunção de validade do documento normativo é pressuposto epistemológico do cientista dogmático"*[369].

Posto isso, se a validade é axioma, é também postulado ontológico. A ordem jurídica é coisa que existe no mundo e sua natureza é a de opor uma verdade. Por esse motivo, as ficções de estrutura (princípios), passam a ter caráter de coisa existente e verdadeira, constituem-se como *"[...] exigência que objetiva o próprio bom funcionamento da ordem positivada"*[370].

Diante dos constructos fictícios da ordem jurídica, há que se os considerar verdades ontológicas e axiomas, dos quais não se pode prescindir. Somente uma nova ordem jurídica poderia expulsar uma ordem jurídica válida, assim como o julgamento da validade da ordem jurídica impõe uma simetria entre o que se assumiu como padrão de validade e o que se criará dentro do sistema[371].

O que se consolidou como fundamento da Constituição de 1988 não pode ser modificado ou alterado por nenhuma disposição superveniente, seja de ato legislativo formal, informal, hermenêutico ou atividade judicial criativa.

Existem ficções paradoxais na Constituição, portanto, comportam uma ponderação ou análise de importância e peso diante de casos concretos. Existem outras, entretanto, que não

---

[367] *Vide* Tabela n. 4, p. 146.

[368] TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM, **Fontes no Direito Tributário**, p. 198-199.

[369] *Ibid.*, p. 177.

[370] HARET, **Teoria e Prática...,** *op. cit.,* p. 461-463.

[371] Embora não seja objetivo deste estudo, posicionamo-nos no sentido de entender que o Princípio da Vedação do Retrocesso é um direito subjetivo negativo. Um direito fundamental, quando incorporado ao patrimônio cultural de um Estado, não pode ser extirpado por ordem superveniente. No mesmo sentido: LUIG FERRAJOLI, **Por uma Teoria dos Direitos e dos Bens Fundamentais**, p. 9; INGO WOLFGANG SARLET, **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**: Uma Teoria Geral dos Direitos Fundamentais na Perspectiva Constitucional, p. 445; JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, p. 338-339.

nos parecem passíveis de qualquer ponderação, ou seja, a não observância de seu conteúdo implica a invalidade do dispositivo posterior. JOSÉ AFONSO DA SILVA, cotejando a natureza ora formal, ora material, das normas constitucionais, menciona que há doutrina atinente a considerar existentes elementos da Constituição Nacional que não poderiam ser considerados normas constitucionais propriamente ditas, mas, somente ponderações de cunho político e moral. Em desacordo com essa posição radical, o professor da Universidade de São Paulo, afirma que **a natureza de toda norma, presente numa constituição rígida, é constitucional.** A única diferença ponderável encontra-se nas condições de aplicabilidade das normas constitucionais[372].

Cumprida a vigência, a "*vacatio legis constitutionalis"*, compete a análise da legitimidade da norma constitucional, que poderá ser plural, dependendo da perspectiva de quem idealiza, seja no campo teórico ou no campo da prática. Filosoficamente, são muitas as teses confluentes para desvelar a legitimidade de uma constituição, tais como as hipóteses de LASSALLE, KELSEN e SCHMITT, dentre outras. Na prática, o poder constituinte pode ser legitimado por uma revolução, pela autocracia, pela soberania popular *etc.*, dependendo de várias conjunturas, na maioria, de ordem econômica e política[373].

Com exceção de KELSEN – e somente para a finalidade da construção de uma teoria científica, a Teoria Pura do Direito – a legitimidade da Constituição está sagrada em alguma forma de ficção[374]. Nos sistemas que adotam o modelo de Estado Democrático de Direito, nos quais a República, o sistema representativo, as ideias de autogoverno e sufrágio universal, são erigidas à condição de paradigmas, o poder constituinte originário pertence ao povo, ou seja, trata-se da ficção do contrato social levada a efeito, que é a hipótese sobre a qual desenhamos esta tese.

4.1.3 Ficções de Estrutura e Integridade Constitucional

Existem várias definições de ficção jurídica, assim como justificativas para seu aparecimento no quotidiano dos operadores do direito. AVIAN SOIFER, membro eleito do

---

[372] **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**, p. 44-54.

[373] *Ibid.,* p. 56-57.

[374] Como já mencionamos anteriormente, a Norma Hipotética Fundamental é fundamento do sistema da Ciência do Direito. O fundamento do sistema de Direito Positivo brasileiro é a Constituição de 1988.

Instituto de Direito Americano *("American Law Institute")* e ex-reitor da Faculdade de Direito de Boston *("Boston College Law School")*, posiciona-se no sentido de ainda considerar como a melhor compreensão do instituto a feita por LON LUVOIS FULLER. Nesse sentido, as ficções são declarações conscientes ou semiconscientes de uma falsidade (no sentido já apontado de "gambiarra") com utilidade, ou seja, *"um mal necessário"* para o pensamento sistemático do direito, **a fim de fornecer uma base para a construção do sistema** que, após seu uso, poderiam ser retiradas e excluídas. Em síntese, as ficções são declarações com uma consciência completa ou parcial de sua falsidade, ou uma declaração falsa reconhecida como tendo utilidade[375].

A definição de SOIFER, embora ele próprio admita ser formada a partir de FULLER, contém algumas questões que são importantes para serem apontadas: 1. ficção como algo necessário para a construção do sistema do direito 2. ficções como um mal necessário para o pensamento sistemático do direito (produção e aplicação) e 3. declaração conscientemente, ou parcialmente falsa com utilidade reconhecida.

Dentro dessas premissas, e conforme tentamos demonstrar, no capítulo anterior deste escrito, conseguimos distinguir dois tipos de ficção no Direito: 1. ficção de estrutura e 2. ficção de sistema (repertório jurídico). Ensina TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR. *"[...] que os ordenamentos ou sistemas normativos jurídicos são constituídos primariamente por normas (repertório do sistema) que guardam entre si relações de validade reguladas por regras de calibração (estrutura do sistema)"*[376].

Sem nos demorarmos na concepção de sistema, haja vista de termos feito algumas considerações sobre o assunto no capítulo anterior, o conceito de sistema, além de extremamente complexo, comporta algumas divergências entre aqueles que se debruçaram sobre o tema, especialmente por se tratar de um termo "plurissignificativo". Além disso, quando utilizado para designar um conjunto de normas, um sistema normativo pode se referir a várias realidades, como a moral, a matemática, ao direito *etc.* Os dois sistemas normativos, notadamente importantes para esse estudo, são os da Ciência do Direito e do Direito Positivo.

---

[375] *Reviewing Legal Fictions.* ***Georgia Law Review***, v. 20, n. 4, disponível em https://ssrn.com/abstract=1537346, acesso em 04 set. 2023, p. 875. SOIFER tenta sintetizar o pensamento de LON FULLER da seguinte forma: *"Fuller considerava as ficções jurídicas uma espécie de mal necessário para o pensamento sistemático sobre o direito."* (tradução nossa). No original em inglês: *"Fuller considered legal fictions a kind of necessary evil for systematic thinking about law"*.

[376] **Introdução...,** *op. cit.,* p. 201.

Definimos Direito Positivo como o *"[...] complexo de normas em vigor num determinado tempo e lugar, destinando-se à disciplina da vida em sociedade [...]"*[377]. O que inspira o Direito Positivo ou a deontologia das normas é algo absolutamente relativo ou metafísico. Esse conjunto deontológico, quando vertido em lei pela vontade humana, torna-se Direito. Portanto, o Direito Positivo é um sistema de valores que pretende *"[...] excluir a possibilidade de vigência (validade) de uma norma que prescreva conduta oposta*"[378].

A Ciência do Direito, por outro lado, é uma teoria descritiva dos valores convertidos em norma. Para a Ciência do Direito a conduta humana somente admite algum significado *"[...] na medida em que constitui conteúdo de normas jurídicas"*[379].

Enquanto ciência, adotamos a posição de KELSEN que propõe duas formas de compreender o Direito 1. *"[...] como um sistema de normas em vigor"* e "2. como movimento, produzindo-se e sendo aplicado. *"[...] Uma característica muito significativa do Direito: ele o regular a sua própria produção e aplicação"(sic)*[380].

NORBERTO BOBBIO, assinala ser mérito de HANS KELSEN tratar o direito como um sistema estrutural. Explica BOBBIO o seguinte:

> Com Kelsen, ou seja, com a teoria dinâmica do ordenamento jurídico, aparece pela primeira vez na teoria do direito, a representação do ordenamento jurídico como um sistema que possui uma certa estrutura e que é caracterizado precisamente por possuir esta, e não aquela estrutura. O termo "estrutura" é usado pelo próprio Kelsen em algumas passagens cruciais de sua teoria: "Como ciência" – a doutrina pura do direito – "considera-se obrigada apenas a compreender o direito positivo na sua essência e a entendê-lo mediante uma análise da sua estrutura (*Struktur*)"[381].

Investigar se uma conduta humana, que foi resumida em lei, é boa ou má, trata-se de uma atividade essencialmente subjetiva, não se trata de um *"juízo de valor"* propriamente dito para a Ciência do Direito. O desejo, como *"[...] componente emocional da consciência",* pode ser positivado. Um *"juízo de valor"* só poderá ser construído factivelmente após a adoção, meramente por desejo emocional, de um sistema de valores, sejam eles quais forem. Uma vez constituído o sistema normativo do direito, cabe apenas elencar quais são esses valores e se os

---

[377] JOSÉ ROBERTO VIEIRA, A Noção de Sistema..., *op. cit.,* p. 61.

[378] KELSEN, **Teoria Pura ...,** *op. cit.,* p. 20.

[379] *Ibid.*, p. 79.

[380] **Teoria Pura...,** *op. cit.,* p. 80.

[381] **Teoria da Norma Jurídica**, p. 199.

elementos desse sistema, que são as normas, ainda que incoerentes, tenham um método para tender à coerência, ou seja, *"[...] eventuais contradições ou contrariedades"* dependem de *"[...] critérios de pertinência, que as acolham ou rejeitam no conjunto"*[382].

A ficção jurídica, dessarte, pode acontecer como um recurso útil para produzir e aplicar o direito, ou como uma declaração falsa com alguma utilidade, ou como um elemento ou constructo lógico dedutivo para criar a realidade jurídica[383].

Conforme já nos demoramos em descrever, no capítulo antecedente desse escrito, KELSEN chama de **ficções autênticas do direito** *("Fiktionen der Reehtswissenschaft")* aquelas cuja lógica epistemológica de produção é a descrita por VAIHINGER, ou ficção científica (*"wissenschaftliche Fiktion"*); contudo, nomeia de **ficção jurídica**, aquelas da prática jurídica *("Fiktionen der Reehtspraxis"),* típicas do legislador e do aplicador do direito. Não é possível generalizar métodos verdadeiramente distintos para a produção dessas ficções, porquanto, apenas uma parte delas estaria alocada na chamada **ficção científica** (*"wissenschaftliche Fiktion")*[384].

A partir das teorias das ficções jurídicas desenvolvidas por ROSS, KELSEN e FULLER foi possível encontrar bons pontos em comum nessas teses: 1. todos reconhecem na utilidade uma justificativa para o recurso às ficções; 2. os três admitem que a criação de uma ordem jurídica recorre à elementos fictícios, mediante a utilização da lógica fictícia dedutiva para tanto.

Repise-se que o nosso atual Sistema Constitucional Tributário Nacional abrange princípios altamente voláteis, gêneros abrangentes, os quais devem comportar uma distinção de espécie, proporcionando uma melhor aferição de eventuais tipos tributários. Sempre que um plexo jurídico erige limitações à atuação dos administradores sobre os administrados, estar-se-á respeitando o ser humano nas suas diferenças. As garantias constitucionais são direitos concedidos pelo Estado para exercerem uma dupla função: oferecer cauções aos cidadãos e os meios para assegurá-las[385].

---

[382] JOSÉ ROBERTO VIEIRA, A Noção de Sistema... *op. cit.*, p. 61.

[383] Sobre as ficções como falseamento da realidade, novamente reforçamos que, em uma reflexão estritamente jurídica, só toma em conta dados do mundo jurídico, sem compará-los com dados da realidade (mundo extrajurídico).

[384] *Zur Theorie ..., op. cit.,* p. 639.

[385] BALEEIRO, **Limitações...,** *op. cit.,* p. 98-108.

PONTES DE MIRANDA, descrevendo o percurso do processo de entendimento da lei, instiga seu leitor a observar, de forma crítica, os vários momentos em que a vontade humana se transformou em *"Vontade da Lei"*. Segundo ele, *"A princípio foi ficção, depois dogma"*. De toda forma possível de conceber a vontade do legislador, sem a natural corrupção do interlocutor, o método científico teria a prerrogativa de conferir maior objetividade diante de eventuais conflitos hermenêuticos[386].

Uma vez constituída a ordem jurídica numa dada direção, mesmo em face de certa volatilidade para acomodação histórico-cultural, é importante preservar a essência do Pacto Fundante, principalmente diante de ambições construídas coletivamente e com o intuito da melhoria da vida comunitária.

Nas lições de HEGEL, a imposição de uma Constituição a um povo, mesmo que racionalmente constituída, não se adequaria à dialética histórica daquela cultura. Não seria possível para o filósofo do direito alemão negligenciar o percurso cultural de uma sociedade, deixando claro para seu leitor que a competência para a fazer uma Constituição pertence aos sujeitos históricos, compreendidos naqueles que estão dialogando com determinado Estado em relação de coordenação e subordinação. Constitui, como a primeira condição e prova da existência racional, o Estado, gerido pela racionalidade de seu povo. *"É por causa disso que cada povo possui a constituição que lhe é adequada e que lhe compete"*[387].

Assim, o Direito deve ser visto como integridade, com coerência, e moralmente justificável, de acordo com o valioso para vida da sociedade à qual se aplica[388].

Dentro da concepção adotada pela Carta de 1988, a ideia de dignidade consiste em conferir aos cidadãos ingerência sobre a sua forma de vida presente e futura, sendo tratados como um fim e não como um objeto a serviço do Estado ou de outrem. Para poder autodeterminar-se é necessário que os administrados tenham consciência das leis que lhe são destinadas, sejam as que lhes conferem prerrogativas, sejam as que lhes restringem direitos. O não conhecimento do sistema normativo ao qual os sujeitos são submetidos, suprime suas capacidades de ingerência atual e futura em suas vidas[389].

---

386 **Sistema...,** *op. cit.,* v. II, p. 215-224.

387 **Linhas Fundamentais...,** *op. cit.,* p. 259-260.

388 DWORKIN, **Levando...,** *op. cit.,* p. 27-35.

389 HUMBERTO ÁVILA, **Legalidade Tributária Material**: Conteúdo, Critérios e Medida do Dever de Determinação, p. 28.

Apesar da ficção de que ninguém se escusa de cumprir uma lei por desconhecê-la, a publicidade da lei é fundamento do direito brasileiro, que prima pela segurança jurídica nas relações com os cidadãos, principalmente quando as leis são de tributação.

Uma ficção será de estrutura quando for resultado de algum consenso vertido na ordem constitucional. Uma constituição pode ser estudada em alguns sentidos. JOSÉ AFONSO DA SILVA menciona os sentidos político, sociológico e jurídico, tendo neste debatido a aplicação das normas constitucionais e suas eficácias. Não obstante a Constituição ser lei, para o constitucionalista há uma diferença substancial entre dispositivos programáticos e princípios constitucionais no plano da eficácia. Mencionando CANOTILHO e VITAL MOREIRA; J. A. DA SILVA assevera que *"[...] princípios são ordenações que se irradiam e imantam o sistema de normas são [...] núcleos de condensações nos quais confluem valores e bens constitucionais"*[390].

Novamente, recorrendo à doutrina de CANOTILHO; J. A. DA SILVA dirige seu pensamento no sentido de vislumbrar duas espécies de princípios: os fundamentais e os políticos conformadores. Sobre os princípios fundamentas, eles seriam direitos positivos e fonte do Direito. Os Direitos Fundamentais teriam o valor de fonte do Direito Constitucional por sua historicidade e introdução na consciência geral do direito[391].

No caso do Brasil, criou-se, no âmbito da ficção, o consenso democrático, que teria a melhor possibilidade de traduzir os sujeitos históricos e suas ambições individuais e sociais. O que foi ficção (utopia), doravante passa a ser dogma[392]. No caso da Democracia, ela teria valor formal e caráter legitimador da Constituição, seria fonte do direito.

Entendemos que, no cômputo de estimativas da Constituição Federal de 1988, o campo do Direito Tributário consiste numa ficção para, ora, exercer uma atividade positiva, ora negativa sobre os administrados[393]. A atividade positiva consiste em eventual realização do direito subjetivo do Estado de cobrar, mediante atividade administrativa plenamente vinculada, de quem realize os fatos correspondentes às hipóteses de incidência tributárias previstas em lei. O administrado, por sua vez, ao tornar-se contribuinte pela realização dos fatos correspondentes às hipóteses de incidência tributárias previstas em lei, doravante terá o dever de pagar uma

---

[390] **Aplicabilidade...,** *op. cit.,* p. 22-31 e p. 139-140.
[391] *Ibid.,* p. 140.
[392] PONTES DE MIRANDA, **Tratado...,** *op. cit.,* v. III, p. 215-224.
[393] CARRAZZA, **Curso...,** *op. cit.,* p. 330-347.

quantia aos cofres públicos. Esse dever está calgado na ficção da cooperação equitativa de todos em manter o Estado.

O caráter negativo imposto ao Estado, em face dos administrados, é abster-se de produzir uma tributação sem garantia de previsibilidade, ou seja, sem segurança jurídica, ou que imponha uma tributação injusta, com sacrifícios desproporcionais entre os contribuintes.

A ficção de um Estado de cooperação mútua, como o previsto na Constituição Federal de 1988, importa promover o bem de todos mediante outras ficções, que realizem uma gama de direitos e deveres. Uma Constituição, portanto, é um aglomerado de normas que comportam natureza e eficácia distintas. Muitas ficções programáticas, como ideias a serem perseguidas, são garantidas mediante a existência de ficções constitucionais com força de lei, cuja eficácia é plena, desde a promulgação do Documento de 1988[394].

Entendemos que, no campo da tributação brasileira, deparamo-nos com ficções de estrutura cuja eficácia é plena, e com outras que, pela característica da volatilidade que envolvem seus conteúdos, acabam tendo eficácia apenas contida e, até mesmo de eficácia limitada. Entendemos que o campo da aplicação e eficácia das limitações de tributar deveriam sempre possuir caráter contumaz (eficácia plena).

Neste trabalho iremos dividir as ficções tributárias de estrutura em dois grandes blocos: 1. ficções de segurança jurídica e 2. ficções de justiça tributária. Deter-nos-emos em analisar a Legalidade Tributária e a Capacidade Contributiva por serem os núcleos inegociáveis da tributação nacional.

4.1.4 Ficções de Estrutura e "Jusestatalidade"

O cerne da presente discussão, por agora apenas reflexiva, versa sobre duas possíveis esferas do Estado de Direito Tributário: o formal e o material. O Direito Tributário é campo de ordem pública, ou seja, todos seus fundamentos, diretrizes e prescrições são estatizados, assim como as formas de realizações material de justiça. A expressão "*jusestatalidade*" foi desenhada no bojo do direito público alemão; e o conceito foi estudado, no Direito Tributário, por KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, entre outros, no sentido de *"[...] que a prática do Poder estatal dividido somente é admitida com base em uma Constituição que garanta os direitos*

---

[394] SILVA, **Aplicabilidade...,** *op. cit.,* p. 90-99.

fundamentais e em leis formal e materialmente promulgadas constitucionalmente com o objetivo da garantia da justiça e da segurança jurídica"[395]. Por conseguinte, o Estado de Direito Tributário terá caráter formal e material, e ambos estão no campo da jusestatalidade[396].

O **Estado de Direito Tributário Formal** constituiu-se, historicamente, pelo Estado de Direito *("rule of law')* e o império da lei, assegurando a Legalidade e seus derivativos, como a "*vacatio legis"* e a Irretroatividade; enfim, é um Estado de Direito voltado a garantir, sobretudo, Segurança Jurídica, e garantir uma certa justiça tributária, ainda que fictícia. Sua expressão máxima está densificada na Legalidade Tributária e seus derivados (Anterioridade, Irretroatividade e outros Princípios com esse caráter). Posteriormente, adveio a ideia de **Estado de Direito Tributário Material**, consistente em assegurar, especialmente, consecuções de justiça, resguardando direitos humanos e sociais, porquanto esse respaldo também leva à consecução da Segurança Jurídica. Sua principal repercussão no Direito Tributário é a ficção ou o Princípio da Capacidade Contributiva, mediante eficientes barreiras à tributação[397].

A corporificação da **jusestatalidade formal tributária** alcança-se garantindo Segurança Jurídica aos administrados, por meio da confiabilidade nos atos do "poder" administrativo. Há os juristas que defendem a ideia de boa-fé administrativa e princípio da confiança do cidadão e, no intuito de tornar tais enunciados menos vagos, fala-se de boa-fé objetiva e de confiança legítima ou justificada tributária[398].

O ato administrativo, deve gozar de confiança dos contribuintes, ou seja, o sujeito passivo da obrigação tributária tem que acreditar que o tributo e a relação jurídica tributária, oriunda da incidência normativa, é a correta. RICARDO LOBO TORRES esclarece que a relação tributária sempre será uma discussão constitucional e se caracteriza como obrigação

---

[395] **Direito Tributário,** v. 1, p. 182-183.

[396] Para uma discussão vertical do tema, TIPKE e LANG sugerem as leituras das obras de KLAUS VOGEL e outros, em especial sobre Direito Constitucional e Direito Tributário *("Verfassungsrecht und Steuerrecht")* - *apud ibd.,* p. 181.

[397] TIPKE e LANG, **Direito...,** *op. cit.,* p. 183, explicam o processo de construção do Direito Tributário Alemão formal: *"Durante a época de Weimar a Ciência do Direito Tributário se ocupou principalmente dos elementos da Jusestatalidade Formal, com a regularidade da imposição, com a doutrina do tipo tributário, com o segredo do procedimento fiscal e com as questões de proteção jurídica, de audiência devida, etc. Só no pós-guerra, sob vigência da Lei Fundamental quando passaram os temas da Jusestatalidade Material, de Justiça e justificação de tributos, de imposição uniforme segundo a capacidade contributiva e das barreiras liberais à intervenção fiscal ao primeiro plano, é que se tornou ciência do direito tributário, na medida em que se ocupou dos acima mencionados temas, Ciência da Justiça Tributária" (sic).*

[398] MIZABEL ABREU MACHADO DERZI, A Segurança Jurídica e a Proteção da Confiança, *in* OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO, **Limitações Formais e Materiais ao Poder de Tributar**, p. 212-213.

legal, todavia, não é possível arrematar o tema com mero legalismo dogmático, pois, a obrigação tributária deve sempre buscar a concepção de justiça tributária e seus constructos. Nesse sentido, a Capacidade Contributiva e o cômputo entre custo tributário e os benefícios, advindos da tributação, são faces do Princípio da Legalidade[399].

Essa fé nos atos administrativos deve ser prestigiada, porque há uma jusestatalidade formal, que garante ao contribuinte segurança nos atos estatais, sejam eles legiferantes, fiscalizadores, contenciosos administrativos ou judiciais. Em caso de situações falhas do Estado Tributário, ilícitas ou ilegais, ou diante de legalidade tal que altere algum benefício ou crie encargos, revertendo as expectativas do contribuinte, prima-se por garantir a confiança e a boa-fé do cidadão no Estado Democrático de Direito Tributário[400].

O que se protege é, especificamente, a **continuidade** da ordem jurídica. Na doutrina e na jurisprudência, é comum uma certa elasticidade nas terminologias empregadas para se referir à Segurança Jurídica. Entretanto, adverte MISABEL DERZI que expressões como: *"[...] inviolabilidade ('Unverbrüchlichkeit') do ordenamento legal, [...] confiabilidade, [...] previsibilidade ('Berechenbarkeit'), [...] diagnóstico precoce ('Vorhersehbarkeit')"* e *"[...] segurança de orientação ('Oiemierungssicherheit')"* são todos, na verdade, constructos teóricos para dizerem respeito à mesma realidade, consistente no Estado proteger a confiança do contribuinte em suas leis e em seus atos[401].

Outros bens, resguardados pela confiança e pela boa-fé, são: a continuidade, mediante a proteção da propriedade e do patrimônio; *"[...] fidelidade ao sistema e à justiça",* com perspectiva para o direito de planejamento tributário; e, ainda proteção da disposição e do investimento, colocando em salvaguarda as decisões econômicas dos contribuintes, assegurando-lhes a possibilidade de proteção jurídica em face da quebra de confiança do Estado[402]. Todo o plexo de certezas do contribuinte na administração fazendária são elementos do que chamamos, nesta Tese, de jusestatalidade formal, ou seja, a **segurança jurídica com vocação para a efetivação da Justiça Tributária.**

A **jusestatalidade material tributária** está associada, a princípio, ao conceito de justiça tributária, sobretudo, no peculiar aspecto da justificação da imposição tributária. O

---

[399] **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**: Valores e Princípios Constitucionais Tributários, v. II, p. 164-177.

[400] DERZI, A Segurança..., *op. cit.,* p. 203-215.

[401] *Ibid.,* p 213.

[402] *Ibid.*, p. 214-116.

porquê da existência de tipos tributários e a contabilização da base de cálculo é exercício sólido para minimizar a resistência dos contribuintes. Por outro lado, os desperdícios tributários, o abuso na fiscalidade, uso displicente dos fundos tributários, o mau uso do dinheiro arrecadado por conta de administrações viciosas *etc.*, desqualificam a atividade tributária do Estado e desacreditam qualquer conceito de justiça tributária[403].

Hoje, é possível falar-se de uma aproximação entre a Ética e o Direito. O tributo, sua existência e discriminação da base de cálculo implicam a justificação da Capacidade Contributiva como ideia de solidariedade, fraternidade e justiça tributária[404]. No Brasil, um tributo somente se sustenta, em face do conceito de Estado de Direito Material (jusestatalidade material), caso esteja em íntima sintonia com os valores encapsulados pela Constituição Federal de 1988.

O tema da jusestatalidade material e formal tributária não se esgota nessas breves considerações, sobretudo em relação à nova ficção de estrutura positivada pela Emenda Constitucional nº. 132, artigo 145, §3°, que contempla a expressão *"justiça fiscal"*. Por agora, colocam-se como relevantes os dois campos da Constituição Tributária – **formal e material** – os quais devem ser observados pelo Estado brasileiro. Na sequência, atentar-nos-emos para dividir princípios que ora dialogam mais densamente com a concepção de Segurança Jurídica, ora dialogam de mais perto com a ideia de Justiça pela equidade.

Finalmente, queremos render créditos a iniciativa de RICARDO LOBO TORRES por sua análise dos princípios e regras, ora vinculando-os à Justiça, ora aproximando-os mais da Segurança Jurídica. Essa disposição propositiva do ex-professor da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro nos permitiu fazer a divisão das ficções tributárias necessárias dentro de blocos fundamentais: 1. ficções de estrutura tributária, que garantem mais Segurança Jurídica e 2. ficções de estrutura tributárias, que dialogam mais intimamente com o conceito de Equidade, ou o que concebemos como a melhor aproximação de uma determinação da Justiça Tributária.

Conforme tentamos cotejar, nas chamadas Jusestatalidades Material e Formal tributárias, a Segurança Jurídica terá como consequência a Justiça Tributária e vice-versa.

---

[403] TIPKE e LANG, **Direito...,** *op. cit.,* p. 186.

[404] BETINA TREIGER GRUPENMACHER, Incentivos Fiscais e o Princípio da Capacidade Contributiva, *in* SARAIVA FILHO, **Limitações...,** *op. cit.,* p. 300-301. Mais uma vez, sustentamos que não é eficiente, principalmente quando se busca justiça tributária, banalizar as as três dimensões históricas de direitos humanos, conforme já advertido por HOLANDA, **Raízes...,** *op. cit.,* p. 134.

Dentro dessa lógica, seguiremos nas ponderações que entendemos mais relevante para cumprir os objetivos deste estudo: verificar ficções utópicas heurísticas tributárias que são inegociáveis, e limitam o do recurso das ficções de sistema. A categoria do ato fabulador estruturante, ou o tipo de ficção de estrutura é obstáculo e limite para ficções jurídicas de sistema. Esse limite é processado na lógica do "tudo ou nada" e, obstáculos podem, em situações muito peculiares, demandar cálculo de "peso e importância"[405].

4.2 FICÇÕES DE ESTRUTURA TRIBUTÁRIA – SEGURANÇA JURÍDICA

4.2.1 Segurança Jurídica

A Segurança Jurídica é, por si só, um princípio. PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA defende que a Segurança Jurídica possui natureza dupla, ora como fundamento de regras e de princípios, ora manifestando-se como princípio. Na qualidade de princípio, carrega todas as características do gênero, contemplando sopesamento, em caso de colisão com outros enunciados principiológicos. Eventualmente, a Segurança Jurídica pode ser compreendida como um *"sobreprincípio"*[406].

Entendemos razoável compreender que a Segurança Jurídica é, simultaneamente, **atributo do ordenamento jurídico e regulador do campo eficacial das normas jurídicas.**

Dizer que um Princípio está na **órbita** da Segurança Jurídica é afirmar que ele conversa, intimamente, com algum requisito formal, capaz de lhe atribuir validade e aplicabilidade (eficácia plena). Outrossim, dizer que um princípio é encontrado, majoritariamente, no campo da Segurança Jurídica, parece frisar que ele **não admite lastro de ponderação posterio**r, **a não ser quando expressamente mitigado pela própria Constituição**, ou seja, **eventual colisão com outros princípios, que implique seu afastamento, deve estar expressamente regulamentada pelo texto constitucional**[407]**.**

---

[405] DWORKIN, **Levando...,** *op. cit.,* p. 01-49.

[406] O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária, *in*: SARAIVA FILHO, **Limitações...,** *op. cit.,* p. 379-380.

[407] O parágrafo § 1° do art. 150 da Constituição Federal contempla expressamente algumas exceções ao Princípio da Anterioridade Tributária. Mesmo diante dessas mitigações, manifestação posta no texto constitucional, **perpetua a área de incidência da Segurança Jurídica.**

Tais são os casos previstos no artigo 150, § 1º da Constituição Federal de 1988, que, em face da relevância da Extrafiscalidade, em contraste com a obrigatoriedade da Anterioridade das alíneas "b" e "c", do inciso III, do mesmo artigo, deixa explícita a exceção constitucional. O mesmo pode ser feito, também, por outras razões, contudo, **sempre razoáveis e prevista na Constituição de 1988**, como é o caso do exercício da competência extraordinária da União nos casos de guerra externa, ou diante da importância e urgência do fomento à seguridade social, conforme previsto no artigo 195, § 6º, da Constituição de 1988, dentre outros exemplos. Entendemos que a exceção explícita, nesses casos, tem a finalidade de manutenção da Segurança Jurídica, ou seja, as ficções de estrutura tributárias colocadas como constructos do sistema, no sentido de garantirem previsibilidade, não surpresa, estabilidade nos planejamentos orçamentários dos cidadãos, enfim, tudo o que remete à confiança no sistema jurídico-tributário, deve ser explicitado, de antemão, no próprio texto constitucional.

São ficções de estrutura mais identificadas com a segurança, aquelas que permitam previsibilidade do direito. A Anterioridade Tributária, por exemplo, teria essa identidade: garantir que os contribuintes não sejam surpreendidos com majoração tributária ou com uma exação nova. PAULO DE BARROS CARVALHO assevera que, embora sejam distintos, certeza e segurança jurídica são complementares. A certeza do direito, principalmente no âmbito da tributação, deve ter caráter de *"[...] um sobreprincípio, estando acima de outros primados e regendo toda e qualquer porção da ordem jurídica"*[408]. Pensamos que quando BARROS CARVALHO fala em sobreprincípio, deve-se ter em mente que, tais previsões, exercem função de uma verdadeira orientação ou espécie de *"farol guia"*, em conformidade com o pensamento de DWORKIN[409].

Cumpre destacar, dentro dessa perspectiva, que mudanças constantes na compreensão constitucional implicam, simultaneamente: 1. risco à democracia e 2. desestabilização da premissa da certeza do direito, resultando numa imprevisibilidade do sistema jurídico.

O poder do Estado de tributar deriva da ideia de Soberania, do que se consagrou como Poder do Príncipe ou de Império. Na passagem do Direito Tributário para o campo

---

[408] **Curso...,** *op. cit.,* p. 174-175.

[409] **O Império do Direito**, p. 56-152.

constitucional, esse poder se torna atributo competencial, sendo impreciso, hodiernamente, considerar o Estado como detentor de poder de tributar[410].

A construção de um sistema constitucional resulta de um processo histórico, no qual a sociedade incorpora seus valores e, a história da Constituição é a história de suas interpretações. Alerta HELENO TORRES que, as interlocuções constitucionais têm por consequência a determinação de seus efeitos, sem perder de vista, entretanto, a função ***"[...] fundacional dessa ordem".*** Nesse sentido, para minorar a complexidade da linguagem jurídica, muitas vezes, faz-se necessária uma definição menos abstrusa da chamada Constituição Tributária, *"A segurança jurídica exige essa necessária objetivação das normas constitucionais, como forma de redução da complexidade do direito"*[411].

Na Constituição, há uma perene tensão, reflexo da secularidade dos direitos fundamentais, entre o arbítrio estatal para criar e arrecadar tributos e o dever imposto ao próprio Estado em limitar esse arbítrio. A Segurança Jurídica exige que o Estado somente atue nos contornos da lei e que a dinâmica administrativa, inerente ao funcionamento das sociedades atuais, preserve os direitos dos administrados de eventual elasticidade (reflexibilidade) administrativa[412]. Se, de um lado há o exercício do Estado para se manter e efetivar direitos fundamentais, de outro lado, há, antes, que se consagrar, como direitos fundamentais, a regulação de controle desse exercício. HELENO TORRES afirma ser a Constituição Material, em sentido integral, um conglomerado de competências, ou seja, o *"[...] poder de tributar equivale à totalidade das competências em matéria tributária",* com função positiva de controle administrativo, conferindo Segurança Jurídica para as relações tributárias[413].

CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, discorrendo sobre o controle dos atos administrativos, pontua que, nas Constituições que consagram o primado republicano, são os administrados os únicos senhores da coisa pública e, por conseguinte, a Constituição deve ser um documento tal que, de antemão, consagre limites à atuação do Estado. A Constituição deve alinhar-se a ideia de que as leis são para todos, inclusive para a ficção do Estado:

---

410 HELENO TAVEIRA TORRES, **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**: Metódica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário, p. 300-310.

411 *Ibid.*, p. 313-314.

412 SÉRGIO GUERRA, **Discricionariedade, Reflexão e Reflexibilidade**: Uma Nova Teoria Sobre as Escolhas Administrativas, p. 316-323.

413 **Direito...,** *op. cit.,* p. 323-328.

> A noção de Estado de direito reclama, pois, como observou Balladore Pallieri, que o Estado esteja "sotoposto, como qualquer outro sujeito, às leis e à jurisdição"!
> Demais disso, o Estado de direito traz consigo, fundando este projeto de contenção do poder, a tese que lhe é imanente: a da soberania popular. Ou seja, essa concreta realização histórica de Estado nega a justificação do poder pelo poder ou por algum direito divino, proclamando, pelo contrário, como consta das Constituições modernas, que todo o poder emana do povo e em seu nome é exercido.
> Portanto, o regramento jurídico não tem mais o caráter de preceitos impostos pelo "Príncipe", por uma autoridade externa ou estranha aos destinatários das regras e por isso estabelecida como instrumento de seus próprios desígnios[414].

A Segurança Jurídica vem, de plano, consagrada no Preâmbulo da Constituição Brasileira de 1988, como um dos elementos decisivos da ordem jurídica Brasileira. Não obstante o preâmbulo não ser imperativo, ele goza de importância pela carga hermenêutica que será aplicada ao conjunto constitucional. Seu valor cogente é imposto no artigo 5°, *"caput"* da Constituição de 1988, traduzindo-se num duplo sentido: o direito deve ser **certo e previsível**[415].

A certeza, revela-se pelo conhecimento acerca de quais são os direitos dos cidadãos e do Estado. No campo tributário, está na possibilidade de compreender a situação jurídica estabelecível com o Estado, bem como a ciência do que pode ser exigido, tributariamente, pela administração. É ter certeza de quais são os direitos e obrigações que o cidadão possui em face do fisco. Segurança jurídica também é expressa pela previsibilidade da atuação estatal em matéria tributária, especialmente possibilitando que os contribuintes tenham confiança tributária e calculabilidade da performance tributária[416].

Conforme mencionamos, o Estado, como limitação do poder, constituiu-se, primeiramente, de maneira formal, mediante a separação das funções, *"[...] legalidade da Administração e tutela jurídica contra atos do Poder Público por meio de tribunais independentes"*. O chamado *"Estado de Direito Formal"* teria a precípua finalidade de garantir **Segurança Jurídica**[417].

Apesar de a Segurança Jurídica vir consagrada na Constituição da República Federativa do Brasil apenas de forma geral, no artigo 5°, ela se realiza, no Direito Tributário, no desenho da certeza das imposições, previstas nos tempos presente, passado e futuro. A Legalidade Tributária, a Irretroatividade da Lei Tributária e a Anterioridade Tributária

---

[414] O Controle Judicial dos Atos Administrativos, **Revista de Direito Administrativo**, v. 152, disponivel em https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/43770, acesso em 01 mai 2022. p. 1-3.

[415] JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Medidas Provisórias e Segurança Jurídica: A Insólita..., *op. cit.,* p. 321-323.

[416] CARRAZZA, **Curso...,** *op. cit.,* p. 354-355.

[417] TIPKE e LANG, **Direito...,** *op. cit.,* v. I, p. 181-187.

conferem-nos, formalmente, Segurança Jurídica, aliada à possibilidade de recorrer a órgãos autônomos e imparciais, caso haja dúvida acerca da atividade tributária, constituindo a Segurança Jurídica Tributária.

Aponte-se que a Anterioridade e a Irretroatividade das Leis Tributárias são especificidades hiperbólicas da ficção da Legalidade Tributária. No aspecto formal, a Constituição Tributária é alcançada pelo Princípio da Legalidade. A ficção tributária de estrutura que impõe a obrigatoriedade do tributo somente se realizar por lei, respeitando critérios de previsibilidade, boa-fé, certeza *etc.*, tem como preponderante característica oferecer Segurança Jurídica à sociedade[418].

4.2.2 Importância de Retomar a Legalidade

Um dos objetivos deste estudo é demonstrar que algumas ficções são essenciais como constructos para o conhecimento e realização do Direito e, uma vez vertidos em realidade jurídica efetiva, constituem uma forma muito particular de ver essa realidade, **prestando-se como um mecanismo de controle do sistema.**

Repisamos que KELSEN procurou diferençar os tipos de ficção que podem aparecer no Direito, apontando que existem as autênticas da Teoria do Direito, que são falsificações conscientes da realidade efetiva, ou seja, um descaminho no **ser**. No momento em que essa corrupção da realidade serve de constructo para a compreensão do Direito, transforma-se em **dever ser**, criando a realidade efetiva do Direito. Essa realidade tem regras próprias, que ditam um funcionamento especial do direito, dentro da concepção de que há uma estrutura (uma lógica particular) que deve ser seguida e guiada pelas leis dessa realidade.

O Direito constituído não pretende explicar a realidade do **ser** *("Sein")*, sua realidade é o **dever ser** *("Sollen")*, pouco importa se o **dever ser** foi constituído a partir de uma ficção quanto à realidade do **ser**. No sistema jurídico, ela constitui uma verdade, que, em determinadas circunstâncias, é irrefutável[419].

Aquilo que se constitui como realidade efetiva do Direito é soberano, sua contrariedade em relação à facticidade somente se justifica como constructo útil para a

---

[418] *Ibid.*, p. 181-187.

[419] KELSEN, *Zur Theorie..., op. cit.*, p. 631.

permanência do sistema jurídico. Portanto, as ficções do sistema do Direito somente se relevam como mecanismos tendentes a compreender e manter essa realidade. A despeito de que o conceito de ficção ser uma falsificação consciente da realidade, elas são um desvio consciente para afirmar a realidade jurídica[420].

Para FULLER, as ficções jurídicas internas ao sistema, são fenômenos perenes no direito, por vezes podem aparecer de maneira tão evidente que nem chegam a serem levadas à sério. Podem acontecer, ainda, de forma tão perspicaz, em jogos de linguagem, que passam despercebidas, produzindo efeitos jurídicos idênticos para situações substancialmente diferentes. Certo é que as ficções podem ser encontradas por toda parte do universo jurídico, de forma muito corriqueira nas decisões dos tribunais, principalmente dos sistemas consuetudinários e, ainda, nas leis, doutrina, atividade administrativa regulatória *etc.*[421] Por esses motivos, estabelecer uma diferença entre **ficções aptas a constituir o Direito como realidade** e **ficções da prática jurídica,** é preponderante. ROSS adverte que, por conta de a ordem jurídica resultar do raciocínio ficcional, muitos operadores justificam neste fato o uso indiscriminado das ficções de sistema, afirmando que, no Direito, tudo não passa de uma ficção[422].

O sistema jurídico é uma ficção, constituída de um sem-número de outras ficções, atinentes a elaborarem uma realidade jurídica com regras próprias e funcionamento especial. Essas regras não podem ser desrespeitadas, pois desconfigurariam aquilo que se formou como Direito de um Estado. O fim da ordem jurídica são os seres humanos e a paz social. **Dessa forma, algumas ficções exercem função axiomática, conforme foi desenvolvido no capítulo anterior deste escrito, revelando-se como estrutura de todo o sistema.** A Legalidade é arcabouço da ordem jurídica e a Legalidade Tributária é estrutura do exercício das competências tributárias.

Se ALF ROSS parte do pressuposto de que as ficções são atos fabuladores, consciente e assumidamente falsos, quer criadores do Direito, enquanto ordem estatal, quer na forma de constructos supletivos, para integrar, interpretar, reaproveitar conceitos já bem desenvolvidos pelo direito *etc*., então **deve haver uma hierarquia entre as ficções, assim como há uma em**

---

[420] VAIHINGER, **A Filosofia...,** *op. cit.,* p. 151, comenta que *"Todo o conhecimento é a percepção de algo através de algo outro".*

[421] FULLER, *¿Qué es..., op. cit.,* p. 58.

[422] *Legal..., op. cit.,* p. 234.

relação de compensação ("*Stufenbau")* do repertório jurídico com normas superiores[423]. Eventuais desvios conscientes podem ter existência jurídica quando não entrem em contradição com a estrutura do sistema[424].

Esses desvios não podem contrariar a realidade do direito, a pretexto de que essa realidade é fictícia. De outra sorte, defendemos que determinadas ficções, responsáveis pela criação do Direito, não podem ser falsificadas posteriormente. É possível o uso das ficções jurídicas desde que tenham utilidade para explicar a ordem jurídica, ou seja, seu uso deve ser restrito e seguir regras do próprio sistema jurídico. No caso do uso em Direito Tributário, a aplicação deve ser ainda mais ponderada, haja vista do perigo de criar obrigações tributárias sem lei, em contradição com a realidade efetiva do Direito[425].

Entendemos que a ficção, vertida em Direito Positivo, mais importante para a realidade jurídica no âmbito de sua validade, é a Legalidade, que se destaca no domínio tributário. Desse modo, retomar o conceito de Legalidade tributária, que se veste de contornos fundamentais no presente texto.

4.2.3 Considerações sobre a Legalidade dentro da Teoria das Ficções Necessárias.

A Legalidade Tributária é um daqueles constructos imaginários, contraditórios com a realidade efetiva, cuja utilidade foi determinar que, na realidade do direito, nenhum tributo pode ser criado sem lei. Na medida em que passa a ser estrutura de um sistema, como realidade jurídica efetiva, não admite mais contradição consigo mesma. Tudo que contrarie a Legalidade, seja na produção ou aplicação do direito, pode ser compreendido como ficção, só cabível mediante alguma utilidade e visando manter a integridade do sistema.

EROS ROBERTO GRAU brilhantemente comenta sobre as mudanças de perspectivas no direito das últimas décadas, e a importância que passaram a ter os princípios:

---

[423] *Ibid.,* p. 233-234; e KELSEN, **O que é Justiça?**, p. 208-209.

[424] BOBBIO, **Da Estrutura...,** *op. cit.,* p. 198-200.

[425] JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, **Obrigação Tributária**: Uma Introdução Metodológica, p. 105, explica: *"Quando as proposições descritivas da ciência do Direito se voltam exclusivamente sobre o ordenamento jurídico positivo, pode-se dizer que essa orientação envolve uma postura metodológica, consistente na opção pelo positivismo jurídico. Não se trata de uma posição ideologicamente positivista; ela apenas desconsidera, no âmbito de suas investigações, quaisquer outros tipos de abordagem estranhos ao estudo do ordenamento jurídico vigente. Não nega a existência de outros campos de investigação científica legítima, como a Sociologia do Direito. É metodologicamente positivista, porque o seu método consiste em descrever direito positivo - e só este".*

> No futuro, quando o pesquisador da história do Direito Brasileiro se detiver sobre a Constituição de 1988 e, após, sobre as contribuições doutrinárias a partir dela desenvolvidas, por certo aí encontrará grande mudança de perspectiva ou, como é da moda dizer, uma grande mudança de paradigma.
> Passa a prevalecer entre nós na última década do século o paradigma dos princípios *(sic)*[426].

Diante da circunspecção paradigmática assumida pelos princípios, podemos tentar traçar um raciocínio epistemológico para compreender como esses institutos assumiram um caráter tão relevante para o Direito atual, mormente o Constitucional. Para tal compreensão é necessário usar de vários constructos fictícios, que contrariam várias realidades distintas como a liberdade dos seres humano e a igualdade existente entre eles.

Assumir que todos os homens são livres é criar uma realidade a partir da ficção liberdade, assim como será fictício achar que todos os homens são iguais. No mundo do **ser** a liberdade e a igualdade são relativas, existem leis da natureza, irrefutáveis, que impõem desigualdades e restrições à liberdade ao arrepio de qualquer desejo. O homem deseja que todos sejam iguais e livres, então ele pressupõe, de forma ficcional, essa norma, justificando-a onde bem entender: na moral, na ética, na história, no direito natural *etc*. Se assumirmos que as pessoas devem ser iguais e livres dentro de alguma referência, no caso, a ordem jurídica, então esse **dever ser** passa a ser uma realidade efetiva. O que era ficção do ser passa a existir no dever ser[427].

Em lucido raciocínio, MIGUEL REALE explica como uma ficção da ordem do **ser** converte-se em verdade no **dever ser**:

> Princípios são, pois verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos à dada porção da realidade. Às vezes também se denominam princípios certas proposições, que apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências,

---

[426] **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito,** p. 134-135; *"De um lado, a nova Constituição, essencialmente principiológica – e isso é analisado com muita acuidade nos textos escritos por José Afonso da Silva e por Paulo Bonavides. A obra de José Joaquim Gomes Canotilho foi objeto de muita leitura então, e por aí chegaram até nós novas concepções construídas em torno dos princípios"*.

[427] KELSEN, **O que é...,** *op. cit.,* p. 137-152. Conforme já citamos, expõe: *"Como o julgamento de que uma conduta humana ou uma instituição social definida são 'naturais' significa, na verdade, apenas que essa conduta ou essa instituição social estão em conformidade com uma norma pressuposta, fundamentada em um juízo de valor subjetivo do autor particular que está apresentando uma doutrina de Direito natural, e não existe uma doutrina de Direito natural, mas várias, que advogam princípios bastante contraditórios"*.

> são assumidas como fundantes da validez de um sistema particular de conhecimentos, como seus pressupostos necessários *(sic)*[428].

No Direito, **ficcional por natureza em relação à realidade efetiva**, a ordem jurídica precisa autorregular-se. Assumindo a tese de que ficção é um instrumento para se atingir uma realidade, cuja característica é a contradição com a própria realidade, tudo aquilo que constitua um desvio consciente para criar a realidade do Direito - aqui é possível utilizar a expressão **finalidade do Direito** - entendemos, conforme já nos posicionamos, ser um Princípio[429].

No sistema jurídico, as regras específicas de funcionamento, a coerência e as premissas - tais como o interesse público prefere ao privado, ou o Estado é livre e soberano, assim como seus administrados - urge a necessidade de estipular qual a medida dessas liberdades iguais entre homens, instituições, hipóteses *etc.* Desse modo, perquirir a utilidade e sobre quais decisões - ética, moral, política *etc.* se justifica a criação da ficção da Legalidade Tributária, deve ser, ainda que brevemente, analisada. Assim, passamos a um conciso colóquio sobre os principais eventos e motivações sociais responsáveis por erigir a Legalidade Tributária como a ficção de maior densidade no sistema tributário.

4.2.4 Antecedentes Históricos da Ficção da Legalidade Tributária

A Legalidade como princípio foi primeiramente sugerido como uma limitação à liberdade do Estado, representada pela figura do rei. A vontade do soberano, transformada em vontade do Estado, substituída pela vontade do povo: vontade esta que somente pode ser exprimida por uma lei, teve um percurso histórico bastante curioso. Nas sociedades mais ancestrais, a vontade do soberano, que era justificada por critérios religiosos ou metafísicos, verteu-se na ficção de que a vontade soberana é a do povo[430].

Com bem apontado por ROQUE ANTONIO CARRAZA, desde as monarquias absolutas, com poderes irrestritos nas mãos de uma única pessoa, até as modernas democracias,

---

[428] **Filosofia do Direito**, p. 60.

[429] KELSEN, *Zur Theorie... op. cit.,* p. 631.

[430] PAOLO PRODI, **Uma História da Justiça**, p. 430-469 explica que mediante a interpretação dos textos políticos de Aristóteles e Platão, em especial "A Política" de Aristóteles, destilou-se uma justificativa para o poder do Estado. Na transição para o absolutismo, serviu para aprimorar o conceito de aristocracia e justificar o poder absoluto do rei.

em que o poder é repartido entre vários órgãos estatais autônomos, o processo de construção e divisão do poder foi moroso e conturbado[431].

VICTOR UCKMAR faz uma recapitulação histórica, a fim de propor uma origem provável para o Princípio da Legalidade Tributária. Aponta que, por consequência da Magna Carta, o Parlamentarismo nasce associado à ideia de *"[...] adequar as entradas e despesas públicas".* Porém, a ideia de consentimento ao poder de tributar é anterior, pois, a cobrança de subsídios, pelo uso do direito consuetudinário, para despesas extraordinárias em favor do rei, poderia ser recusada pelos vassalos. Aparentemente, a prática de negar-se, ou cercar-se de uma certa segurança para o pagamento do tributo, inicialmente, era típica das relações de suserania e vassalagem[432].

---

[431] **Curso...,** *op. cit.,* p. 268-428.

[432] **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**, p. 21-39. Segundo o autor, a cronologia de uma possível origem da legalidade como recusa ao pagamento de subsídios em favor de um senhor, seja a figura do rei propriamente dito ou de um senhor feudal, aconteceu tanto na ilha da Inglaterra quanto no continente, até o processo de constitucionalização. Na ordem de fatos: em 1093 – Santo Anselmo de Cantuária, contrariando ordens reais, recusou-se a aumentar a ajuda de quinhentas esterlinas pela conquista da Normandia, o que lhe rendeu muitos problemas; em 1179 – o Conselho de Latrão proibiu os bispos de taxarem o clero sem seu consentimento; em 1188 – uma espécie de assembleia, que reuniu os Reis da França, da Inglaterra, bem como arcebispos, bispos, condes e barões de ambos os reinos, instituiu o dízimo de Saladino. Como o tributo era também cobrado pelos não participantes das cruzadas, Henrique II, na volta à Inglaterra, convocou uma nova assembleia, composta não apenas por sacerdotes, mas também por leigos, a qual deliberou pela instituição do dízimo de Saladino, que não vinculava, contudo, as cidades. Assim, Henrique II convocou um grupo de cidadãos de posse que representassem as cidades mais importantes, para obter o consentimento pela cobrança do dízimo. Em 1192 – com a finalidade de recolher o resgate de Ricardo Coração de Leão, foram convocadas reuniões e assembleias, a fim de conseguir o consentimento para obter ¼ da renda de todos. O resgate, embora fosse consuetudinário o pagamento, seria tão oneroso para todos, inclusive para o clero, que foi necessária a obtenção de consentimento. Em 1197 – debate de Oxford sobre Serviço Estrangeiro feito entre clero e leigos, para discutir o dever de pagar uma quantia em substituição ao serviço militar obrigatório para o Rei; em 1207 – consentimento da *"Magna Curia Regis"* para a entrega de um treze avos de todos os alugueres dos proprietários para a reconquista de terras perdidas na França; em 1215 – outorga a João Sem Terra da Magna Carta, resultado da revolta armada dos súditos pela onerosidade dos impostos daquele regente. O artigo XII do documento dispõe que nenhuma taxa seria mais imposta sem o consenso do Conselho Comum do reino, exceto a prestação pelo não serviço miliar do primogênito (*"scutage"* – taxas), ao pagamento de resgates da "nossa gente" e para o dote de casamento da filha mais velha (*"aids"* – auxílios). Com exceção das taxas (*"aids"*), destinadas ao resgate do Rei, à investidura do filho e às despesas pelo matrimônio da primeira filha, as quais, em medida razoável, dispensariam a autorização do Conselho, para a cobrança dos demais *"aids"* e das *"scutages",* passou a ser necessário o Rei reunir com a antecedência de pelo menos quinze dias, o Conselho Comum do reino, constituído por arcebispos, bispos, abades, condes e grandes barões, por mandado individual, e os demais senhores feudais, por mandado geral dirigido ao xerife. Em 1296 – a Magna Carta, até o reinado de Henrique VI, foi renovada trinta e seis vezes, nas quais se repetiram as limitações à cobrança das *"aids"* e *"scutages"*. O referido princípio foi reafirmado no estatuto "*de tallagio non concedendo*", por Eduardo I, alargando o número de integrantes da assembleia para a aprovação de novas expensas. Em 1628 – a Petição de Direitos trouxe, de forma expressa, a limitação ao poder de tributar do Rei, o que levou Carlos I à decapitação, pois o Parlamento passou a considerar inimigo público quem sugerisse impostos sem seu consentimento e quem os pagasse, mesmo que de forma indireta. Em 1689 – o *"Bill of Rights"* reafirmou que nenhum tributo poderia existir sem o consentimento do parlamento. Outros exemplos de ancestralidade ao limite de tributar: em 1091 – documento espanhol que prevê

MARIA GUADALUPE PEDRERO-SÁNCHES, em trabalho de etnologia histórica, reuniu e organizou uma série de documentos originais, estudos e textos, para contar, cronologicamente, a história da Idade Média. Dentre esses arquivos, há uma compilação que vai desde a Suma Teológica de SÃO TOMÁS DE AQUINO, até a enumeração dos artigos da Magna Carta, os quais, compilados, contam o processo de reconstrução do poder real, no cenário de superação das relações de suserania e vassalagem, rumo à constituição de um poder real absoluto, mormente convertido em poder absoluto do povo, após as revoluções liberais dos séculos XVII e XVIII[433].

A importância da Magna Carta está no seu caráter geral e abstrato, diferente dos demais documentos anteriores a ela, que eram de natureza contratual e dirigidos a situações pontuais. Tal documento foi outorgado a João Sem Terra como condição para a manutenção de sua coroa, não se tratando de uma conquista popular propriamente dita, mas de um acordo para manter privilégios entre as classes mais abastadas. Contudo, contou com o apoio efetivo das classes mais baixas, uma vez que também eram frequentemente atingidas pelo autoritarismo do Rei João. Embora o documento inglês tenha sido articulado pela elite feudal, continha previsões de proteção para todos do reino, computando cerca de 20% de seus dispositivos aos interesses populares e a possibilidade de se invocar a analogia para proteção dos vassalos. O Documento produziu influências *"[...] para além da ilha da Inglaterra",* podendo ser considerado o embrião do constitucionalismo posterior[434].

---

a necessidade de consentimentos dos súditos para tributar. Também na Itália, em plena baixa Idade Média, havia tributos consuetudinários e a previsão de consenso para a cobrança de novas ou majoradas exações. No século XII, houve a formação de conselhos, que tinham importantes funções nas decisões mais graves e na limitação do poder consular. Em determinadas situações, como na concessão de isenções fiscais, era necessária, ainda, o consentimento da assembleia do povo. Em 1154 – com a formação das Comunas nas cidades comerciantes, livres de nobres ou de feudatários, elas impuseram sua soberania, inclusive tributária. Tal poder foi reivindicado por Frederico I, da Itália, e as comunas resistiram ao rei. Em 1183 - a Paz de Constanza conservou os poderes comunais e, paulatinamente, foram se ampliando os órgãos representativos do povo, tendo como principal função a imposição de impostos. Em 1396 – o *"Colloquium"* do Patriarcado do *"Friuli"* impunha a deliberação do parlamento para a imposição de tributo e a destinação do produto da arrecadação. A Itália, no período da formação dos estados, foi constituindo parlamentos que, embora não tivessem funções legislativas ou constituintes, eram obrigatoriamente consultados pelos soberanos, sobretudo em causas tributárias. A Sicília foi a primeira região autônoma com parlamento representativo, no qual o povo produzia normas com força de lei, e caso aprovadas pelo Rei, autorizavam impostos e decidiam sobre a guerra e a paz. Na sequência, várias outras cidades italianas foram copiando esse modelo. No século XIII, era comum as cortes condicionarem à demonstração do Rei a necessidade de tributação para fazer frente aos gastos de utilidade pública. Em 1314 – na França, a Constituição do Estados Gerais consagrou a premissa **o que tange a um tange a todos**.

[433] **História da Idade Média**: Textos e Testemunhas, p. 211-233.

[434] JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Legalidade e Norma de Incidência: Influxos Democráticos no Direito Tributário, *in* GRUPENMACHER, (Coord.), **Tributação**: **Democracia e Liberdade – em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda,** p. 943-957.

As Revoluções Francesa e Americana determinaram a construção de princípios constitucionais que são estruturais do Direito Constitucional. O processo que circundou os dois episódios, em muito, deveu-se à revolta pela opressão fiscal. O processo de positivação desses direitos aconteceu, por primeiro, na Constituição Americana, de 1787, e depois, em 1789, na Declaração dos Direitos dos Homens e do Cidadão, que consagraram a Legalidade.

Ambas as constituições foram fortemente influenciadas pelo pensamento francês do século XVIII, sobretudo pelo de ROUSSEAU. Relativamente à necessidade da legalidade para criar ou majorar tributos, V. UCKMAR aponta a nítida influência de LOCKE, que capitaneia a necessidade de consentimento da maior parte da sociedade para dispor sobre matéria tributária. Independentemente da prevalência do pensamento francês ou estadunidense na ideação das constituições supervenientes, é certo que a maioria das constituições do século XIX se inspiraram diretamente na francesa, muito por conta da difusão cultural galicista promovida pelas Guerras Napoleônicas. A partir de então, a maioria das constituições passou a contemplar a Legalidade Tributária de forma expressa, embora, nos Estados de Direito, nem houvesse a necessidade da literalidade do princípio, haja vista da consagração da Legalidade "*lato sensu*"[435].

UCKMAR faz um inventário de várias constituições que contemplam a Legalidade Tributária, desde a universalização do princípio pela Carta Francesa, até a maciça ocorrência

---

[435] **Princípios...,** *op. cit.,* p. 24-30. O autor menciona o seguinte: *"Art. I, seção 8 da Constituição Americana: Será da competência do Congresso: Lançar e arrecadar taxas, direitos, impostos e tributos, pagar dívidas e prover a defesa comum e o bem-estar geral dos Estados Unidos; mas todos os direitos, impostos e tributos serão uniformes em todos os Estados Unidos; Art. 13 da Declaração dos Direitos dos Homens e do Cidadão: Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades".* Relativamente ao conteúdo do artigo 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, o autor menciona que o referido artigo carrega a seguinte mensagem: *"l'impôt ne-peut être voté que par la nation ou ses répresentants"*, cuja tradução seria: *"o imposto só pode ser votado pela nação ou seus representantes"* (p. 31). **A Declaração, contudo, traz expressamente a seguinte disposição no artigo 13:** *"Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés".* A tradução literal seria: *"Para a manutenção da força pública, e para as despesas administrativas, é essencial uma contribuição comum: ela deve ser distribuída igualmente entre todos os cidadãos, em razão das suas faculdades".* Pelo estudo do Documento em questão, parece-nos que a legalidade vem consagrada no artigo 5º da Declaração, *"A lei só tem o direito de defender ações prejudiciais à sociedade. Tudo o que não é proibido pela lei não pode ser evitado e ninguém pode ser forçado a fazer o que ela não ordena".* No original em francês: *"La loi n'a le droit de défendre que les actions nuisibles à la société. Tout ce qui n'est pas défendu par la loi ne peut être empêché, et nul ne peut être contraint à faire ce qu'elle n'ordonne pas".* Entendemos que o artigo 13, da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão consagra, explicitamente, a Igualdade Tributária e a Capacidade Contributiva.

nas *"[...] modernas democracias do Século XX",* mencionando, dentre outras, a previsão da Constituição Brasileira de 1988, artigo 150, I[436].

Em trabalho de direito comparado, JOSÉ ROBERTO VIEIRA analisou 57 constituições de quatro continentes, a fim de identificar a eventual recorrência do Princípio da Legalidade em geral ou da Legalidade Tributária em particular. Verificou-se que a opção pela Legalidade aparece, muitas vezes, pela consagração da isonomia na lei, como uma verdadeira *"metalinguagem"* sobre a igualdade, ou seja, a *"[...] lei como morada da isonomia".* Conquanto a análise não tenha descortinado de onde a Legalidade, no Brasil, veio como transplante, o trabalho conseguiu evidenciar, pelos dados coletados e sua interpretação, a identificação de um padrão cultural comum pela legalidade, como um valor recorrente para vários sistemas jurídicos[437].

Em considerações finais acerca da historicidade da legalidade e do motivo pelo qual as ordens de direito, mundo afora, tendem a inaugurar suas realidades jurídicas optando pela inclusão da ficção da Legalidade, insta observar, por preciosismo histórico, que, na Magna Carta **o Estado ainda não era sinônimo de rei**, como aconteceu nos tempos de Luiz XIV, da França, e a consagração dos estados absolutistas, muito menos de **vontade do povo**, na ficção de um Contrato Social realizável por meios democráticos. Trata-se a Magna Carta de um contrato medieval. Todavia, não fosse o referido documento consagrar a Legalidade Tributária, o intercurso histórico da ficção da Legalidade teria sido outro ou sequer teria existido[438]. Conforme lição de CLÈMERSON CLÈVE, é **mérito do direito inglês anotar o embrião do próprio Estado contemporâneo[439].**

4.2.5 Justiça, Validade e Eficácia em diálogo com a Legalidade Tributária

Repise-se que a Legalidade, tal como percebida hoje no primado ***"ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei",*** foi concebida como uma limitação à compulsoriedade do tributo.

---

[436] *Ibid.,* p. 31-39.

[437] **Medidas Provisórias:** as Catilinárias Brasileiras, p. 183.

[438] SALO DE CARVALHO, Revisita a Desconstrução do Modelo Jurídico Inquisitorial - ANTÔNIO CARLOS WOLKMER, **Fundamentos de História do Direito**, p. 307-316.

[439] **Atividade...,** *op. cit.,* p. irreg.

Embora haja um certo consenso acerca do conteúdo e do alcance do referido princípio, atualmente, da perspectiva traçada neste estudo, trata-se de um constructo, contrário à realidade efetiva, para criar, dentro de certos pressupostos morais, como a ideia da vontade de todos, e compreender o Direito. Lembrando das lições de KELSEN, ao apontar a limitação da Teoria de VAIHINGER, que somente admitia ser ficção uma contrariedade com a realidade sensível, a contrariedade pode ocorrer em relação a outras realidades, como é a ordem jurídica.

Entendemos que a criação da ordem jurídica sugere um processo ficcional típico da Teoria do *"Como Se"* ("*Als Ob")*, ou seja, contraria a realidade para conhecer a realidade. Todavia, concordamos com KELSEN, ao mencionar a existência de numerosas realidades, dentre elas a do Direito. Somente há ficção quando há um desvio para encontrar o seu objeto, que, no caso da Ciência do Direito é a *"[...] lei, a ordem jurídica, o dever jurídico",* não os valores ou desejos que levaram a determinada lei ou um modelo de ordem *etc.*[440]

HENRY SUMMER MAINE ensina que as ficções exerceram papel decisivo na construção das ordens jurídicas, bem como tiveram um papel preponderante no desenvolvimento dessas ordens[441]. Sobre a ficção do contrato social e os valores ali consagrados, KELSEN afirma que não se tratam de ficções jurídicas, mas éticas; a ficção de uma concepção moral de mundo. Para ele, a Teoria do Direito deveria desvincular-se de ficções anteriores à realidade jurídica, pois se tratam de percepções da vida e da justiça altamente relativizáveis. A liberdade e o contrato social são ficções éticas, não da teoria do direito. Uma vez vertidas em ficção jurídica de estrutura, passam à orbita da Segurança Jurídica e devem ser preservadas[442].

Quando se estipulou que não se pode tributar sem lei, criou-se uma factualidade, um fenômeno fictício, que passou a constituir a realidade jurídica. O artifício é a afirmação sabidamente falsa, o fim: o conhecimento da realidade efetiva do direito, cuja utilidade é limitar a liberdade do Estado em nome da liberdade dos administrados. O que outrora foi uma ficção

---

[440] *Zur Theorie..., op. cit.,* p. 633: *"Uma ficção existe quando o conhecimento – e em particular também o conhecimento jurídico – faz um desvio no seu esforço para encontrar o seu objeto – que, no conhecimento jurídico, é a lei, a ordem jurídica, o dever jurídico – em que ela entra conscientemente em contradição com este objeto dela".* (tradução nossa). No original alemão: "*Und eine Fiktion liegt vor, wenn die Erkenntnis – und im besonderen auch die juristisehe – bei ihrem Bemtihen, ihren Gegenstand – und bei der juristisehen, der Rechtswissensehaft, ist es das Recht, die Reehtsordnung, das rechtliehe Sollen – einen Umweg macht, bei dem sie bewuBt in einen Widerspruch zu diesem ihrem Gegenstand gerät".*

[441] ***Ancient Law...,*** *op. cit.,* p. 19-27.

[442] **Sobre a Teoria...,** *op. cit.,* p. 88.

de uma concepção moral de mundo, que demanda uma justificativa, contorna-se em realidade jurídica ou ficção de estrutura, ou seja, um princípio, o qual abandona uma concepção ou ideologia, ou um conceito de justiça, para conferir validade ou invalidade ao sistema. A Legalidade é a ficção por excelência, dela não podendo o Estado Tributário dispor, encontrando-se a atividade administrativa no campo da "jusestatalidade" formal, que levará, naturalmente, à "jusestatalidade" material.

4.2.6 Legalidade Tributária Material como Ficção de Eficácia Plena

Definidos os campos de abrangência formal e material das ficções estruturantes, sobretudo do Princípio da Legalidade, demanda-se estabelecer um meio de aferir a abrangência material do referido princípio - ou ficção de estrutura -. Defendemos ser, o aludido postulado, uma **norma de eficácia plena**, portanto, determinar os critérios que devem ser observados para a consecução do princípio merece, ainda que ligeiramente, uma consideração.

Formalmente, a Legalidade exige processo legislativo para a criação ou majoração de tributo, **cujo descumprimento é sancionado com a inconstitucionalidade**. Materialmente, a quebra da Legalidade também terá a sequela da inconstitucionalidade, sobretudo quando contenha fator de indeterminação, o qual desnature o propósito de seu fundamento, que é **determinação do tributo em lei**[443-444].

O Direito pode ser compreendido, segundo NORBERTO BOBBIO, em três vertentes: 1. a deontológica, na qual se perquire a justiça da ordem jurídica de referência; 2. a ontológica, na qual se investiga a validade da ordem jurídica de referência; e 3. a fenomenológica, consistente em aferir a eficácia da ordem referenciada. Essas três formas de compreender o Direito são absolutamente independentes. Dentro de uma perspectiva filosófica, é possível analisar uma norma jurídica a partir de sua adequação aos valores e princípios éticos que fundamentam o ordenamento jurídico. O problema da justiça de uma norma jurídica está ligado à sua conformidade com um ideal de bem comum ou com os valores que inspiram um determinado sistema jurídico. Essa é uma avaliação axiológica, focada na correspondência entre a norma e um padrão moral ou ético[445].

---

[443] SILVA, **Aplicabilidade...,** *op. cit.,* p. 168-169.
[444] ÁVILA, **Legalidade...,** *op. cit.,* p. 101-110.
[445] **Teoria da Norma...**, p. 46-48.

Nesse sentido, JOSÉ ROBERTO VIEIRA aponta para a importância da Legalidade Tributária ao longo da estruturação de diversos modelos de Estado, podendo ser analisada como reflexo da ficção moral ou ética pretendida para a construção dessas ordens. Em meio aos Estados Liberais do século XIX, anteriores às Constituições do México e da República de Weimar, a Legalidade Tributária manifestou-se como pressuposto da liberdade. Com a transição para os modelos Sociais de Direito, os Estados passam a ter grande intervenção pública na vida social, exigindo crescente habilidade técnica e intervenção do executivo. Portanto, em face do novo modelo de Estado, determinou-se uma reflexão acerca do conteúdo e do alcance do Princípio da Legalidade tributária, para atender às novas demandas do *"[...] derradeiro modelo de Estado e Sociedade".* Nos Estados Democráticos de Direito, cuja matriz está ligada ao *"[...] consentimento dos tributos",* a influência da Legalidade Tributária na construção deste modelo de Estado é consistente, haja vista da concepção de autogoverno ter íntima identidade com a ideia ou valor de autotributação, ajustados na representatividade popular[446].

Ainda em sentido deontológico, KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, acusam que a legalidade exerce uma função que vai além da requisição de lei para suprimir a propriedade, ela orienta o legislador, o intérprete e o jurista no sentido de que a lei tributária deve ser um instrumento de segurança e certeza, para uma tributação mais justa:

> No Estado de Direito material não basta mais a função formal-jurídico-estatal do princípio da legalidade. A lei deve antes de tudo preencher a função material-jurídico-estatal da justiça [...] Componentes da justiça legal são a ordem constitucional e, preenchendo esta, as democráticas decisões de valor do legislador. A justiça legal é importante para a igualdade na aplicação do direito *("Equal Justice under Law")*, que a regra da igualdade de imediato normatiza: "Todos os homens são iguais perante a Lei"[447].

RICARDO LOBO TORRES aponta um renascimento dos valores e uma reaproximação do Direito com a Ética, principalmente a partir da década de 1970, ressuscitando os debates acerca da liberdade, segurança, justiça e solidariedade:

> Foi uma observação muito arguta de Heidegger a de que a partir de Kant toda a problemática da razão ética fundamental passou a girar em torno dos valores, pois o próprio dever ser pôs-se a expressar aquilo que em Si mesmo tem um valor. De uns

---

[446] **Medidas Provisórias...,** *op. cit.,* p. 100-102.

[447] **Direito Tributário...,** *op. cit.,* v. I, p. 186 e 188. O a**rtigo 3 I GG** - "*Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich*" - correspondo ao artigo 5° da Constituição de 1988: *"Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza [...]".*

> trinta anos para cá assiste-se ao retorno aos valores como caminho para a superação dos positivismos. A partir do que se convencionou chamar de "virada kantiana" (*kantische Wende*), isto é, a volta à influência da filosofia de Kant, deu-se a reaproximação entre ética e direito, com a fundamentação moral dos direitos humanos e com a busca da justiça fundada no imperativo categórico[448] *(sic)*.

Para uma reflexão sociológica e histórica da Legalidade Tributária, podemos pensar na medida em que a norma é observada ou seguida na prática. Uma norma eficaz é aquela que é regularmente cumprida pelos destinatários e efetivamente aplicada pelas autoridades. No sistema tributário, a eficácia é medida pela sua observância, tanto pelos administrados quanto pela administração, ou seja, é exigida uma dupla eficácia, realizando-se empiricamente, dependente do comportamento dos indivíduos e dos grupos na sociedade. A avaliação fenomenológica da Legalidade Tributária está relacionada ao impacto observável da norma no comportamento dos administrados e da administração[449].

Relativamente ao plano da validade, a Legalidade Tributária exerce uma ultrafunção, já que responde pela legitimação da existência formal das regras dentro do sistema jurídico e pela materialização da legalidade nas normas tributárias.

Uma norma é válida, formalmente, se foi criada de acordo com os procedimentos estabelecidos pelo sistema jurídico e se está em consonância com as normas superiores. A validade é uma questão de fato, determinada por critérios jurídicos e não por julgamentos de valor moral. Essa é uma perspectiva ontológica, preocupada com a *"existência"* da norma no âmbito jurídico[450].

O critério jurídico de validade de uma norma tributária é a sua existência por via da lei. A Legalidade exige tal formalidade para que aconteça a obrigação tributária. Embora a Legalidade Tributária surja como uma ficção de um conceito ideal de justiça, que pode ser altamente relativo, uma vez vertida no sistema jurídico, passa a ser realidade para esse mundo. A contrariedade com essa realidade, sua falsificação visando a uma utilidade, pode ser considerada uma ficção de sistema.

A Legalidade Tributária Material, posta na Constituição Federal de 1988, impõe não aumentar ou criar um tributo sem lei. Formalmente, essa ficção determina que o mecanismo para a construção do aumento ou instituição do tributo se realize mediante um instrumento

---

[448] **Curso de Direito Financeiro e Tributário,** p. 39.

[449] BOBBIO, **Teoria da Norma...,** *op. cit.,* p. 46-48.

[450] *Ibid.,* p. 46-48.

protocolar. Portanto, a legalidade **exige duas condições para a instituição ou majoração de tributo:** 1. que seja mediante uma lei formal, sob pena do veículo corrompido adulterar a validade da nova exação; 2. que o aumento ou criação de tributo seja **materialmente efetivado na lei, mediante sua justificação.** Assim, não há, materialmente falando, um tributo válido se sua criação ou majoração não estiver consolidada em veículo legislativo[451].

É possível estabelecer uma diferença consistente entre os dispositivos constitucionais do artigo 5°, II *("ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei")* e o artigo 150, I, *("é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça")* pois, uma ação ou omissão imposta em *"virtude de lei",* difere da expressão contida no Sistema Constitucional Tributário Nacional, onde não pode haver tributo sem *"[...] lei que o estabeleça."* Outrossim, a Legalidade Tributária exige, simultaneamente, que a exação tributária **não obrigue ninguém sem lei**, em coerente diálogo com a Legalidade Geral e, ainda, que **a lei deve estabelecer o tributo** - ou sua majoração -, definindo o campo material da ficção da Legalidade Tributária[452].

HUMBERTO ÁVILA, em instigante monografia sobre a Legalidade Tributária, afirma que os fundamentos materiais de tal princípio orientam que, as hipóteses e consequências tributárias, sejam apuradas na lei, a qual deve **determinar também que os direitos fundamentais do contribuinte sejam observados.** Além disso, deve haver, **na lei da determinação**, possibilidade de compreensão e previsibilidade do seu conteúdo, bem como outros elementos ensejadores de segurança jurídica tais como: *"[...] o que, onde, quando, a quem e quanto pagar"* pelo tributo legislado[453].

Todo dispositivo legal, **como fato comunicacional**, contém uma certa margem de indeterminação. O efeito jurídico de uma lei indeterminada dependerá da expansão semântica que ela quer comunicar. A linguagem poderá ser indeterminada, desde que comunique o bastante para cumprir os requisitos e os objetivos para os quais foi especificamente construída para comunicar. Nessa linha, a indeterminação normativa está subordinada a algum objetivo particular ou a outro elemento semântico. Para elucidar uma teoria da indeterminação normativa, ÁVILA usa como exemplo a palavra mercadoria, encontrada no artigo 155, II, da Constituição de 1988. O termo é indeterminado pela sua generalidade. Contudo,

---

[451] ÁVILA, **Legalidade...,** *op. cit.,* p. 11-27.
[452] *Ibid.,* p. 27-28.
[453] *Ibid.*, p. 45-46.

especificamente no artigo mencionado, a indeterminação não desnatura a pretensão comunicacional, consistente em definir quais são as competências tributárias pertencentes aos Estados e ao Distrito Federal. Diferente seria uma Lei Complementar, cujo propósito é operacionalizar a incidência tributária, que deixasse de determinar os critérios do tributo legislado. Portanto, nem todos os casos de indeterminação, ou aparente defeito comunicacional abrangente, desobedecerá materialmente a Legalidade Tributária[454].

Por outra sorte, alguns vícios comunicacionais postos nas leis não realizam os critérios da legalidade material, porquanto a lei não diminuiu ou afastou a indeterminação, mediante algum grau de determinação. Uma lei tributária, para se adequar ao plexo da legalidade material, deve, à medida do possível, rodar num nível comunicacional que elimine ou minimize dúvidas acerca da matéria tributável. Deve também conter elementos essenciais de **dúvidas relevantes** acerca da tributação, esclarecendo aos contribuintes, de forma antecipada, qual a hipótese tributária, os critérios material, espacial e temporal da obrigação, bem como os sujeitos passivos, a base de cálculo e a alíquota.

A lei cumprirá seu campo material quando observar qual o tipo de indeterminação que à determinação impõe apartar, haja vista de que o tipo de indeterminação, em dados casos, não afeta a própria determinação e, em outros, compromete parcial ou totalmente a legalidade da exação. O objetivo da lei é a consecução do mais alto grau de determinação na própria lei, devendo prever situações extraordinárias, complexas e marginais que, eventualmente, podem surgir no seu campo eficacial.

Além disso, a regra tem que orientar o contribuinte acerca de todas as obrigações dela decorrentes, sejam principais ou instrumentais, bem como as sanções pelos seus descumprimentos. Em meio à dúvida razoável acerca do âmbito comunicacional das determinações, conferir o direito de produção de prova em contrário e a consequente não aplicação do dispositivo. Igualmente, a lei tributária deve fundamentar-se nas ficções

---

[454] *Ibid.*, p. 48-49. No mesmo livro, o autor menciona possíveis espécies de vícios de indeterminação de expressões contidas nas leis, apontando quando conterão um defeito comunicacional real e quando o vício não compromete o propósito comunicacional. São alguns defeitos comunicacionais: 1. ambiguidades lexical, sintáticas e polissêmicas; 2. generecidade; 3. vaguezas; 4. deslizamentos de sentido; 5. discricionariedades técnicas.

estruturantes da ordem jurídica à qual pertence, no caso do Brasil, a Democracia, a Liberdade, a Igualdade, o Estado de Direito *etc.*[455]

Segundo JOSÉ AFONSO DA SILVA, a cuja tese nos rendemos, a Constituição compreende normas capazes de regular, de forma explicita *"[...] situações, comportamentos e interesses"*. Essas normas, de plano, impõem *"uma ação ou omissão"*. A Legalidade Tributária é norma dirigida ao Estado, coprodutora de competência tributária, a qual exige que os tributos sejam veiculados mediante lei, impondo ao Estado a ação de legislar, quando instituir ou majorar tributos, ou de se omitir de cobrar tributos, sem lei que os estabeleça. Desse modo, ao impor, de forma imediata, a ação ou omissão do agente estatal, confere à Legalidade Tributária eficácia plena[456].

Afora isso, relembremos que a imposição da Legalidade Tributária é decorrente da Legalidade Geral do artigo 5º da Constituição. A despeito de que, historicamente, o berço da Legalidade foi tributário, a Legalidade Geral, na ordem jurídica pátria, é gênero que define e garante um direito fundamental, tendo como consequência a aplicação imediata do preceito, conforme imposição do §1º, do artigo 5º, da Constituição de 1988: *"**As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata**"*.

A ficção da Legalidade Tributária, por ser de aplicação imediata e compreender todos os elementos necessários para realizar o desiderato nela previsto, terá a característica de gerar *"[...] **direitos subjetivos para os indivíduos ou entidades a que conferem uma situação subjetiva de vantagens**",* ou seja, para os administrados que se encontrem, eventualmente, na condição de contribuintes de tributos. Como asseverado por J. A. DA SILVA, as normas de eficácia plena e de aplicação imediata nem sempre *"[...] **preveem uma sanção específica, mas, quando desrespeitadas, dão lugar a um julgamento de inconstitucionalidade**"*[457].

---

[455] ÁVILA - **Legalidade...,** *op. cit.,* p. 76-77 - exemplifica o caso onde a indeterminação compromete o campo da Legalidade Material: *"Dado que o tema aqui discutido é o da legalidade tributária material, importa saber se poderia uma hipótese de incidência ou uma consequência de uma regra legal que institua ou aumente determinado tributo conter termos cujo significado seja portador de vagueza combinatória, como seria o caso já referido de uma lei que instituísse um tributo cuja hipótese de incidência fosse 'exercício de atividade econômica irrazoável'. A resposta, obviamente, é negativa. O que seria uma 'atividade econômica irrazoável' ? Quem estipularia as propriedades a serem consideradas para a presença de tal significado: o próprio destinatário, a autoridade fazendária ou o julgador? Quais seriam os critérios intersubjetivamente controláveis e universalizáveis para definir uma atividade econômica irrazoável? Não é difícil perceber que a mencionada expressão, mercê de sua efetiva vagueza combinatória, não teria como satisfatoriamente servir de orientação ao contribuinte para que este, exercendo plenamente sua autonomia com amparo na lei, pudesse saber ao certo sobre o que deveria pagar e quando surgiria sua obrigação de pagar o referido tributo"(sic).*

[456] **Aplicabilidade...,** *op. cit.,* p. 168-169.

[457] *Ibid.,* p. 168.

Tanto no campo formal, quando no seu fundamento material, a ficção em pauta, instrui a fabricação do Direito Tributário por lei, mediante a exigência de instrumento legislativo formal e que contenha, no instrumento legislativo, a materialização das diretrizes da Legalidade, permitindo que o administrado contribuinte saiba, de forma segura, a regra matriz tributária, bem como a forma de realização na sua esfera jurídica de interesses.

Tributo sem Legalidade material e formal não pode existir, de sorte que, eventual constructo consciente ou semiconsciente de falsidade, que tenha como consequência criar obrigação tributária - ficção de sistema, ou as da prática jurídica -, é inconstitucional.

4.3 FICÇÕES DE ESTRUTURA – EQUIDADE E JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

4.3.1 Advertências Necessárias

4.3.1.1 Introdução

Discorrer sobre aspectos de justiça, seja ela tributária ou qualquer outra, é uma tarefa inglória. Mesmo que se tente manter o critério científico, sempre restará alguma falha, porquanto o diálogo da ciência com a justiça tenderá a erigir, como objeto da ciência, aquilo que alguém ou algum consenso considerado válido toma como um juízo crítico de justiça. Adotar critérios científicos possibilitam a determinação da validade e da confiabilidade de fundamentações e conclusões. Quando os critérios são objetivos, em geral, permitem que a investigação permaneça com um bom nível de imparcialidade e consistência, pois se processam quando o cientista busca a seriedade metodológica, mais a salvo das opiniões e expectativas pessoais. Normalmente, critérios objetivos podem ser replicados por vários pesquisadores, os quais chegarão a conclusões e resultados bastante similares. Critérios objetivos, quando rigorosamente utilizados, costumam ser quantificáveis, imparciais e passiveis de padronização.

Por outro lado, quando o critério queda à subjetividade, sua primeira característica é a variabilidade, sempre subordinada ao conhecimento, às experiências e às perspectivas teóricas do cientista. Geralmente baseadas em critérios qualitativos, a ciência subjetiva abate-se diante das ponderações sobre predicado, importância, sentido e alcance do objeto de estudo, sendo dificilmente quantificável. Outro ponto é que a pesquisa subjetiva tende a não repetir

conclusões, porque sua observação sempre será contextual e interpretativa, casando-se com elementos culturais, sociais e especialmente políticos, no entorno da análise.

O objeto que passamos a estudar, embora também seja uma ficção utópica heurística, que reflete as opções éticas e morais erigidas na ordem jurídica, não resta totalmente objetivada, mesmo em face de sua consagração no Texto Constitucional. Diante da afirmação kelseniana, seguida por ALFREDO AUGUSTO BECKER, de que o ingresso da ficção no mundo jurídico se trata de mero elemento intelectual, pois, uma vez **convertido em direito é norma**, com toda as funções que uma norma pode evidenciar, sempre restarão aquelas regras e enunciados dependentes de aferição, e por serem altamente subjetivos, produzem juízos bastante distintos, muitos deles até incompatíveis entre si[458].

Diferente da Legalidade, que pode ser mais bem quantificada e padronizada, seja no âmbito material e, sobretudo, no formal, a Igualdade sempre estará no espectro subjetivo, por mais que a tentemos objetivar. Primeiramente, a Igualdade consiste em enunciado altamente genérico ou, conforme ensina CELSO ANTÔNIO BANDERIA DE MELLO, o tema *"[...] ressente-se da excessiva generalidade destes enunciados"*[459]. Uma melhor consistência de uma definição de Igualdade na atividade legislativa e, principalmente, judicial, que possibilitasse maior uniformidade e previsibilidade do direito, seriam um bom começo.

É verdadeiro afirmar inexistir melhor ou pior opinião daquilo que é justo ou injusto, de um ponto de vista genérico e universal. A justiça será, simplesmente, aquilo que determinada pessoa ou sociedade considera o mais correto diante dos movimentos sociais. Uma boa fórmula de justiça, por exemplo – e somente em nossa opinião, porque nos afinamos com a concepção ética de mundo de IMMANUEL KANT – é o Imperativo Categórico da Razão: *"Aja de modo que a máxima de sua vontade possa sempre valer ao mesmo tempo como princípio de uma legislação universal"*[460].

Apesar da tentativa do filósofo alemão estabelecer à justiça numa lei geral, abstrata e atemporal, capaz de subsistir às mudanças histórico-culturais, a tese da razão kantiana consiste no ato ético e de boa-vontade, ou seja, **não há como preencher a Norma de Ouro senão com aquilo que KANT julga como boa-vontade e ética.**

---

[458] **Teoria Geral...,** *op. cit.,* p. 547-139.

[459] **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**, p. 10.

[460] **Crítica da Razão Pura**, p. 49.

A regra de justiça de KANT é **uma** boa fórmula de justiça, desde que seja completada com sua concepção de mundo: o ato que visa o meio ético de consecução do bom da vida, difere do mero resultado utilitário de um agir pretensioso. Ao que parece, KANT aposta que o homem emancipado na razão é rousseauniano, com tendência ao bom e ao bem, pois tais predicativos são manifestação de uma escolha altamente racional[461].

KELSEN, cuidadosamente, adverte que a interpretação literal da Regra de Ouro resulta em: **se** *"Devemos tratar os outros tal como gostaríamos de ser tratados",* **então** *"[...] fica excluída toda a punição de um malfeitor [...]",* restando mais uma norma com pretensão científica, que não cumpre o rigor de uma ciência, ou seja, *"Outra fórmula vazia de conteúdo"* para a Ciência do Direito[462].

O vazio substancial científico puro, entretanto, não impossibilita sua conversão numa regra jurídica de conteúdo subjetivo. Seria possível a justiça de KANT ser uma regra de direito que trate de uma qualidade "justiça", em face de um universo de conceitos sobre o mesmo tema, resultando numa norma jurídica de natureza prolixa. O problema da liquidez dos conceitos pode ser perigoso e, com boa-vontade, poderia ser usado com absolutas más vontade e intenção.

---

[461] *Ibid.*, p. 63. Em tabela de autoria própria, KANT explica que a condução ética do ser humano, na vida social, seria ideal à medida que seguisse fundamentos subjetivos e racionais morais, já devidamente partícipes da história da construção racional do homem. O autor da Regra Ouro enumera os âmbitos ideais de postura ética, indicando-os como uma boa orientação racional:

Os fundamentos práticos materiais de determinação no princípio da moralidade são:

Subjetivos				Objetivos	
Externos		Internos		Internos	Externos
Da Educação (segundo Montaigne)	Da Constituição Civil (segundo Mandeville)	Do Sentimento Físico (segundo Epicuro)	Do Sentimento Moral (segundo Hutcheson)	Da Perfeição (segundo Wolf e os Estoicos)	Da Vontade de Deus (segundo Crusius e outros Moralistas Teológicos)

[462] **A justiça e o Direito Natural**, p. 54-63. Segundo KELSEN *"Esta pressuposição de uma ordem moral ou jurídica preexistente que determine o que é bom e o que é mau, quer dizer, que determine como nos devemos conduzir, é ainda mais patente que no imperativo categórico de KANT na fórmula usada por muitos tratadistas da filosofia moral, particularmente por Tomás de Aquino, e que diz: Faz o bem e evita o mal; e como norma de justiça: Os homens devem ser bem tratados, e não maltratados. Como tratar 'bem' os homens apenas pode significar tratar os homens tal como eles devem ser tratados segundo uma norma que se pressupõe como justa, e não tal como eles desejam ser tratados, também esta fórmula é em si completamente vazia. Ela apenas é aplicável sob a pressuposição de uma ordem normativa constituída ou a constituir, e é aplicável sob a pressuposição de toda e qualquer ordem normativa, desde que não se subentenda – como faz Tomás de Aquino – um bem absoluto determinado por Deus, desde que não se pressuponha como válida uma ordem divina da justiça" (sic).*

Certa feita, defendemos a ideia de que a melhor Teoria de Justiça do Século XX foi a desenvolvida por KELSEN. Embora tenhamos sido fortemente criticadas, pois, a maioria dos nossos colegas entendiam ser incompatível o rigor dogmático kelseniano com uma fórmula de justiça, temos alguns motivos para pensar que KELSEN possa estar muito certo. Não há fórmula alguma de justiça em KELSEN, há desconstrução de estruturas de pensamento, atinentes a negar a realidade, conforme o influenciou NIETZSCHE. Naquela época, entendemos que **a melhor teoria era a que não oferecia teoria alguma**, somente alertando que existem escolhas sobre as quais nos resignamos em jamais encontrar certezas[463]. Em geral *"Trocamos o voo por gaiolas. As gaiolas são o lugar onde as certezas moram"*[464].

Não há justiça certa, há justiças possíveis e impossíveis.

Tomados esses cuidados, passaremos a tentar obter alguns critérios científicos, ainda que apenas qualitativos, no entorno da ficção da Igualdade Tributária. Tentaremos quantificar algumas teses, que somente explicam o que é a Igualdade Tributária, portanto, não traremos conclusões absolutas, quiçá mais perguntas.

4.3.1.2 Ficção da Igualdade como Coação, aplicada à Igualdade Tributária como Norma de Eficácia Plena

Sempre será atual e necessária a análise da opção do nosso Direito Constitucional pela ficção da Igualdade, relendo-a e ressignificando-a por diversas perspectivas, principalmente quando o tema se relaciona com um fato compulsório – imposição vertical do Estado em face dos administrados – como acontece na tributação.

Não tentaremos, neste momento, conceituar Igualdade nem Igualdade Tributária, porquanto tal desiderato implica preferências pessoais[465]. Por agora, limitar-nos-emos a fazer algumas considerações sobre sua estrutura, eficácia e possíveis conteúdos mais objetivos a serem observado no trato do princípio.

As ficções de estrutura, tal como a Igualdade, não contêm expressamente uma sanção pelo descumprimento de seu mandamento, elas teriam, antes, uma função especial atinente a

---

[463] **O que é...,** *op. cit.,* p. 01.

[464] RUBENS ALVES, **Religião de Repressão**, p. 15.

[465] EMÍLIO BETTI, ***Interpretazione della Legge e degli Atti Giuridici****,* p. 208. O afirma que a Igualdade orienta substancialmente a tributação, porém, em razão de sua indeterminação, concretizá-lo muitas vezes resta impraticável.

calibrar a ordem jurídica. Ensina TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR. *"[...] que os ordenamentos ou sistemas normativos jurídicos são constituídos primariamente por normas (repertório do sistema) que guardam entre si relações de validade reguladas por regras de calibração (estrutura do sistema)"*[466]. Princípios seriam, portanto, normas da estrutura da ordem jurídica, responsáveis pela regulação e validação das demais regras do sistema.

Normas estruturais ou ficções de estrutura, serviriam de base para orientação de outras normas, no intuito de manter um padrão de legitimidade hierárquico de poder normativo. BOBBIO ensina que as normas de estrutura não seriam sancionadas, porque haveria uma *"[...] impossibilidade de constranger com a força quem detém a própria fonte da força"*. Além disso, quando um agente que está no topo do poder atuar de modo diverso "*[...] da norma do sistema, esse seu comportamento não é a violação de uma norma precedente",* mas, sim, a alteração do próprio sentido da ordem jurídica, corrompendo-a[467]. Concordamos, parcimoniosamente, com BOBBIO.

Embora as normas de estrutura não explicitem sanção, não quer dizer que sua inobservância não tenha implicações. KELSEN, cotejando as características das ordens sociais chamadas de Direito, observa que a coação é sua maior característica. A coerção é uma reação do Direito contra situações consideradas indesejadas, e esse ato objetifica-se na sanção, a qual é recebida pelo destinatário como um corretivo. Não será sancionada a conduta *"[...] considerada como prescrita ou conforme o Direito [...]".* Se a conduta esperada do legislador ou do aplicador do Direito é a observância da Igualdade, em suas várias possibilidade fixadas pela ordem jurídica constitucional, então o ato deve ser coagido e apenado com eventual declaração de inconstitucionalidade, que é a única pena compatível com desvio desses direitos prescritos[468].

Embora sem sanção **explicita**, conforme já esclarecemos nas considerações tecidas acerca da ficção da Legalidade Tributária, "*As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata".* Dessa forma, restando a Igualdade como um direito fundamental, bem como sua reafirmação, no artigo 150, II, da Constituição, por terem eficácia

---

[466] **Introdução...,** *op. cit.,* p. 201.
[467] **Teoría da…,** *op. cit.,* p. 79-82.
[468] **Teoria Pura...,** *op. cit.,* p. 35-38.

plena, quando não observadas, têm como forma de sanção a inconstitucionalidade, que é a consequência real, efetiva e proporcional diante do ato contrário ao Direito[469].

Na Teoria Pura do Direito, KELSEN sustenta a necessidade de as normas possuírem sanção para terem eficácia normativa. Aquelas desprovidas de sanção seriam normas jurídicas não autônomas. Importante, contudo, apontar que a Teoria Pura do Direito foi escrita para dar conta de um Estado Liberal não intervencionista e eminentemente sancionador, além disso, as normas referidas por KELSEN seriam as atinentes a estabelecerem as relações interpessoais da sociedade civil[470]. Essa perspectiva, comum na compreensão do direito europeu daquele momento, foi observada por GENARO R. CARRIÓ, asseverando que *"[...] a imagem simplista do estado como organismo que estabelece as regras do jogo e institui um arbítrio",* seria a única postura a ser depreendida do poder emanado daquele ente[471].

Se o critério hierárquico é a condição primária de validade do sistema de Direito, esse critério pode ser metaforizado como uma forma de coação, ou o dever de agir conforme a lei superior e mais legítima. Como a Igualdade é destinada ao aplicador da lei e, especialmente, ao legislador, eles estão no campo de coercitividade do princípio, não podendo dele declinar. A lei desigual, sem critério objetivo e razoável de discrime, é antijurídica e inconstitucional, tendo como pena a sua exclusão da ordem de Direito.

4.3.1.3 "Jusestatalidade" Formal e Eficácia Plena da Ficção da Igualdade Tributária

---

[469] SILVA, **Aplicabilidade...,** *op. cit.,* p. 168.

[470] **Teoria Pura...,** *op. cit.,* p. 60-65. Nesse sentido, explica o autor: *"São ainda normas não autônomas as normas jurídicas que conferem competência para realizar uma determinada conduta, desde que por 'conferir competência' entendamos conferir a um indivíduo um poder jurídico, ou seja, conferir-lhe o poder de produzir normas jurídicas. Com efeito, elas fixam apenas um dos pressupostos aos quais – numa norma autônoma – se liga o ato de coação. Trata-se das normas que conferem competência para a produção de normas jurídicas gerais, as normas da Constituição que regulam o procedimento legislativo ou põem o costume como fato produtor de Direito, e das normas que regulam os procedimentos jurisdicional e administrativo nos quais as normas gerais produzidas através da lei ou do costume são aplicadas, pelas autoridades jurisdicionais ou administrativas para o efeito competente, nas normas individuais a produzir por estes órgãos."*

[471] *Apud* BOBBIO, **Da Estrutura**... *op. cit.*, p. 2.

Nos Estados Modernos, as constituições consagram os chamados direitos fundamentais e os direitos de liberdade, assegurando a igualdade perante a lei[472]. Nesse sentido, é possível verificar que, nas ordens constitucionais democráticas, as quais consagram direitos fundamentais, os princípios devem garantir, simultaneamente, Segurança Jurídica e Justiça, havendo, conforme defendemos, aqueles que se identificam mais em assegurar Segurança, e outros, Justiça.

As ficções de estrutura mais afetas à ideia de justiça também são chamadas, por PAULO DE BARROS CARVALHO, de sobreprincípios *"[...] ou diretrizes supremas",* dialogando com certa subjetividade, *"[...] ajustando-se diferentemente nas escalas hierárquicas das mais variadas ideologias"*[473].

Igualdade Tributária, apesar de ser ficção mais próxima do conceito de justiça, também deve cumprir **"jusestatalidade" formal**, devendo sempre buscar certa margem de Segurança Jurídica. De forma que é pertinente a afirmação de que há uma igualdade formal objetiva, que deve ser exigida daqueles a quem a lei destina o dever de equalizar. CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, com inconteste consistência, afirma que não há qualquer dúvida acerca do Princípio da Igualdade ser destinado ao aplicador da lei e ao legislador[474].

JOSÉ CASALTA NABAIS também compartilha da concepção de que qualquer princípio, mesmo diante de efêmera subjetividade, deve cumprir limites formais e materiais. Para ele, os limites formais exigem que se especifique quem exercerá e como será o exercício da tributação. Relativamente ao limite material, há que se definir em quais aspectos um fato pode ser tributado, impondo-se o dever de justificar[475].

---

[472] KELSEN, **Teoria Pura...**, *op. cit.,* p. 157, *"Estas garantias de Direito constitucional não constituem em si direitos subjetivos – quer simples direitos reflexos, quer direitos privados subjetivos em sentido técnico. Elas apresentam-se, na verdade, como proibições de lesar, através de leis (ou decretos com força de lei), a igualdade ou liberdade garantida, quer dizer, como proibições de as anular ou limitar. Mas estas 'proibições', no essencial, não consistem no fato de se impor ao órgão legislativo o dever jurídico de não editar tais leis, mas no fato de tais leis, quando sejam postas em vigor, poderem ser de novo anuladas, com fundamento na sua 'inconstitucionalidade'".*

[473] **Curso...,** *op.cit.,* p. 174. O autor distingue princípios de segurança e de justiça, leia-se: *"O princípio da justiça é uma diretriz suprema. Na sua implicitude, penetra de tal modo as unidades normativas do ordenamento que todos o proclamam, fazendo dele até um lugar comum, que se presta para justificar interesses antagônicos e até desconcertantes. Como valor que é, participa daquela subjetividade que mencionamos, ajustando-se diferentemente nas escalas hierárquicas das mais variadas ideologias. Os sistemas jurídicos dos povos civilizados projetam-no para figurar no subsolo de todos os preceitos, seja qual for a porção da conduta a ser disciplinada".*

[474] **Conteúdo Jurídico....,** *op. cit.,* p. 09-10.

[475] **O Dever...,** *op. cit.,* p. 315-319.

Definir o que seja igualdade é tema complexo e diverso, que comporta variações de conteúdo e alcance, cabendo delimitar qual a igualdade que melhor se adequa a determinada ordem e momento histórico, devendo, todavia, tentar-se preservar um núcleo duro do conceito mais objetivo, para que não haja espaço para jogos políticos e retóricos, o que geraria as tão indesejadas insegurança jurídica e incerteza do direito.

Toda vez que há alguma volatilidade no conceito ficcional, abre-se espaço para que as interpretações dos valores mandamentais das regras de um repertório jurídico possam ser corrompidas pelo afeto ideológico que as cruza. O perigo é cair na retórica dos princípios como se fossem palavras mágicas e evocáveis a qualquer tempo e circunstância. LUIZ ALBERTO WARAT alerta para a distorção de conceitos, explicando que *"[...] o sentido da informação e suas interações serão roubadas do âmbito preciso do raciocínio lógico, mas devolvidos no álibi mágico do valor confirmado. O raciocínio retórico é assim, uma fala roubada como informação, mas reconstituída como valor"*[476].

Por serem os princípios atos fabuladores e criativos, cumprem, muitas vezes, uma função mítica, justificando situações sabidamente falsas ou de mera crença do legislador ou aplicador do direito. ROSS afirma que o uso de uma ficção de estrutura (ficção teórica), para sustentar a criação ou aplicação de uma lei, sempre será um argumento válido e muito difícil de refutar, principalmente porque quem dele se utiliza não está opondo uma mentira, mas uma gradação ou impressão pessoal do mito que sustenta a ficção[477].

Não é raro um mesmo princípio ser utilizado para raciocínios absolutamente contraditórios. A construção de teorias calcadas exclusivamente em valores de conveniência e oportunidade, sem nenhum critério científico, pautadas apenas em senso comum, podem distorcer o real conteúdo de um princípio colocado numa ordem constitucional. Passamos agora a tentar delinear, da forma mais objetiva possível, o que se pretende com a Igualdade Tributária posta na Constituição de 1988. Repisando a volatilidade do tema, buscaremos quantificar as opiniões de alguns autores, na tentativa de conferir aos conceitos de Igualdade Tributária e Capacidade Contributiva um norte objetivo.

---

[476] **Mitos...,** *op. cit.*, p. 127 e 139.

[477] *Legal..., op. cit.,* p. 232-234.

4.3.1.4 Uma Tentativa de Formalização da Ficção Tributária da Igualdade e Critérios de Desequiparação

A Igualde Tributária, na ordem jurídica nacional (artigo 150, II), conforme mencionamos, é um reforço da Igualdade geral do artigo 5° da Constituição de 1988, e está superlativada no artigo 145, §1°, ao trazer, como **critério de discrime**, a Capacidade Contributiva[478].

HUMBERTO ÁVILA, em muito boa monografia sobre o tema, de plano, aponta ser a Igualdade Tributária comumente usada como sinônimo de Justiça pelo senso comum. Também preocupado com a volatilidade do tema, busca elucidar que a discussão do princípio envolve problemas típicos de filosofia geral - tais como a forma de considerar as pessoas iguais, significado e alcance de semelhanças e diferenças *etc*.- e de filosofia moral, implicadores de uma consciência acerca das particularidades e de uma universalidade do conceito de justiça. Outro problema apontado por ÁVILA é que a norma de igualdade é de ***"estrutura relacional"***, ou seja, ela exige um critério para comparar sujeitos e medidas, para que a comparação atinja sua finalidade. Outrossim, há uma diferença marcante entre a forma como os contribuintes devem ser tratados e eventuais expectativas de tratamento igualitário[479].

A Igualdade não pode ser tratada omitindo seus elementos essenciais, apostando na obviedade do conceito, nem ser considerada de forma passional. Por esses motivos, HUMBERTO ÁVILA propõe uma pesquisa analítico-funcional do instituto, explicando-o *"[...] da forma mais simples quanto possível".* Explica que, para haver igualdade, é necessário questionar-se sobre o que se pretende igualar, quem serão os sujeitos e qual elemento será levado em conta para estabelecer alguma medida[480].

Tentamos extrair da elogiada obra do professor HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, a partir de alguns critérios por ele buscados como **objetivos**, uma lista de elementos observáveis para efetivar a ficção de estrutura em tela, na proposta de que a Igualdade se efetiva na medida

---

[478] CASALTA NABAIS, **O Dever...,** *op. cit.,* p. 435-470.

[479] **Teoria da Igualdade Tributária,** p. 19-23

[480] *Ibid.*, p. 33-77.

da observância das desigualdades ou, como chama o autor, ***"Igualdade em que sentido e do quê ?"***[481]

QUADRO 1 – Critérios de Desigualdade

CRITÉRIOS ESTRUTURAIS PARA DESIGUALAR	**OBSERVAÇÕES**	
Sujeitos Comparáveis	Eleger atores que se encontram nas mesmas condições materiais para serem comparáveis.	Por exemplo, o sujeito passivo da obrigação tributária.
Medida da Comparação	Pertinência entre a medida e a **finalidade**, deixando explícito que a indicação escolhida tem condições de promover comparação mais efetiva do que outra indicação.	Sobre a finalidade: 1. deve ser constitucional. No Direito Tributário são: a. Fiscal b. Extrafiscal – diante da previsão constitucional dessa finalidade; 2. quando pré-excluída, não poderá ser utilizada. 3. não pode ser utilizada para alterar a medida de comparação eleita; 4. admite a eleição de outra finalidade, após a lei estar constitucionalmente legislada, para diferençar os contribuintes relativamente ao montante a ser pago.
Elemento Indicativo de Comparação	Critério que será utilizado	Deve estar previsto na dimensão constitucional.
Compatibilidade Constitucional	Deve ser compatível com a Constituição. A Capacidade Contributiva é uma medida de comparação obrigatória, imposta no artigo 145, §1º, da Constituição de 1988.	**Não pode ser medida de comparação** 1. critério que seja incompatível com a realização de princípios; 2. critérios unidos pela Constituição (elementos que foram equiparados); 3. critério para o qual a Constituição uniformizou o tratamento (ex. direito de petição); 4. critério que a Constituição pré-excluiu para comparar.

Fonte: Adaptado de ÁVILA, **Teoria...,** *op. cit.,* p. 33-77.

Outro modelo de aferição da Igualdade Tributária é oferecido por JOSÉ CASALTA NABAIS, que parte da premissa de que o Princípio da Capacidade Contributiva é um critério

[481] Aconselhamos que a redução, ora proposta, **seja apenas um glossário de referência da primeira parte da obra Teria da Igualdade Tributária**, que deve sempre ser o texto base dessa análise. Para o objetivo dessa tese, apenas a análise desse glossário é suficiente.

para a Igualdade Tributária, pouco importando o modelo de Estado, mais liberal ou social. A eleição de uma medida de desigualdade ou de igualdade, é muito complexa, por esse motivo, CASALTA NABAIS propõe as leituras: 1. horizontal da Igualdade, na qual se considere que contribuintes com mesma Capacidade Contributiva, pagarão os mesmos tributos; e 2. vertical da Igualdade Tributária, onde contribuintes com diferentes Capacidades Contributivas pagarão tributos diferentes, seja em termos quantitativos ou qualitativos[482].

O professor da Universidade de Direito de Coimbra sugere um teste de constitucionalidade de uma lei tributária, fundado no Princípio da Igualdade, aferido pelo critério da Capacidade Contributiva. Em estrita concordância com KLAUS TIPKE e UWE HELMUT SHENEIDER, CASALTA NABAIS não sobrepõe o Princípio da Igualdade, antes, o qualifica, oferecendo critério de discrime objetivo e formal. O seu teste de Igualdade não se trata de um esquema meramente binário, considerando como premissa maior o Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva, e como premissa menor, a norma legal a testar. Sua proposta é uma análise silogística trinária:

QUADRO 2 – Esquema Trinário de CASALTA NABAIS

CRITÉRIO: Capacidade Contributiva

1.a. Premissa maior:	**1.1.a** Princípio da Capacidade Contributiva;
2.a Premissa menor:	**2.1.a** Norma critério (modelo) que contém a concretização da Capacidade Contributiva e que vincule o legislador, com manifestação específica da Capacidade Contributiva no caso em análise;
1.b Premissa maior:	**2.1.a** Norma critério (modelo) que contém a concretização da Capacidade Contributiva e que vincule o legislador, com manifestação específica da Capacidade Contributiva no caso em análise;
2.b. Premissa menor:	**2.3.** Normas legais que estabeleçam distinções ou assimilação diferente da norma critério.

NORMA CRITÉRIO: será heterônoma em relação às demais normas e sempre terá como critério o princípio da Capacidade Contributiva, que é a afirmação de um estado de direito material.

Fonte: Adaptado de CASALTA NABAIS, **O Dever...,** *op. cit.,* p. 441-447.

Outrossim, vários diferentes critérios devem ser otimizados em meio à discussão da Igualdade Tributária, talvez um pouco mais voláteis, mas, segundo ÁVILA, sempre

[482] **O Dever...,** *op. cit.,* p. 441-447.

subentendidos na axiologia constitucional, tais como a dimensão da ficção de estrutura (princípio), se na lei ou diante da lei, além de critérios sobre Igualdade particular e geral[483]. Geralmente, as ficções utópicas heurísticas contidas na ficção do contrato social, mais atinentes a explicitar as opções éticas e morais da ordem jurídica, são, algumas vezes, reiteradas na própria Constituição, como a Igualdade Geral (artigo 5º, da Constituição de 1988) e Tributária (artigo 150, II, da Constituição de 1988), para que não restem equívocos sobre sua preferência.

4.3.2 Possíveis Dimensões da Igualdade Tributária e da Capacidade Contributiva

Neste ponto, sem maiores pretensões, perquire-se qual seria um conteúdo adequado de Igualdade Tributária, capaz de revelar o verdadeiro sentido da Igualdade e suas hipérboles adotadas na Constituição, levando em conta sua historicidade e seus âmbitos formal e material. A tentativa é de afastar o uso do referido princípio para construções retóricas contraditórias, principalmente no domínio da criação, interpretação e aplicação das leis tributárias[484].

Compulsando algumas contribuições doutrinas sobe o tema e tendo em mente que a Igualdade e a Igualdade Tributária são ficções com caráter fabulador, empregados para constituir a ordem jurídica nacional, tentamos estabelecer, quantitativamente, alguns conceitos e debates sobre o tema e, à medida do possível, fazer nossas contribuições no pertinente à necessidade dessa ficção para o Direito Tributário.

Ao estudar o Princípio da Igualdade como elemento contido nos textos constitucionais atuais, JOSÉ CASALTA NABAIS **observa-o como substância intrassistemática.** Preocupa-se em diferençar os campos do exercício das competências tributárias, ou seja, considera que elas possuem limites formais, os quais envolveriam certos requisitos, tanto do sujeito que tributa quanto da forma "*latu sensu"* da tributação; e limites materias, que levam em conta os aspectos da vida do contribuinte, bem como qual conteúdo pode ser tributado[485].

Rejeitando a tradição positivista do Direito Tributário, atinente a considerar os tributos somente submetidos à reserva da lei, CASALTA NABAIS não entende pertinente o legislador se limitar a mera reflexão acerca dos fatos tributários e de suas consequências. Nesse sentido,

---

[483] **Teoria...,** *op. cit.,* p. 77-155.

[484] No presente escrito, a principal pretensão é tentar encontrar um dos tantos sentidos para a Igualdade Tributária, a fim de se apontar um núcleo duro e constante, capaz de evitar julgamentos e utilizações distorcidas do referido princípio, evitando-se o raciocínio retórico e oportunista da igualdade.

[485] **O Dever...,** *op. cit.,* p. 315-316.

o Direito Tributário não se pode contentar meramente com limites formais. O modelo positivista tributário foi criado especificamente para Estados Liberais, nos quais o conceito de lei racional era requisito para uma espécie de justiça formal. Contudo, com o caráter social que os estados assumiram ao longo do século XX, há uma crescente demanda por novas receitas tributárias, para bancar os altos custos que envolvem os novos desenhos de Estados, não sendo mais suficiente, para garantir justiça tributária, limitação no âmbito formal[486].

Remetendo-se a ALBERTO XAVIER, CASALTA NABAIS afirma que a ordem jurídica se utiliza do Direito como meio e fim, consistente na realização da justiça. O Estado de Direito material concebe um tributo, não apenas formalmente legítimo, mas fundado na justiça, cujos limites são dirigidos a todos os operadores do direito. Por conseguinte, entre os limites materiais da tributação, estaria a ficção da Igualdade Tributária, decorrente da Igualdade Geral, cujo sentido seria duplo: 1. garantir a igualdade perante a lei, ao obrigar os operadores do direito numa matriz formal, 2. garantir a igualdade materialmente, que seria uma igualdade na lei, com campo obrigacional *"erga omnis"*[487].

A igualdade na lei consiste em promover discriminações mais voláteis, dentro da ideia de *"[...] tratar igualmente o que é constitucionalmente igual e desigualmente o que é constitucionalmente desigual"*. Igualdade pela lei teria uma dimensão mais sofisticada e deveria, *"a priori"*, levar em conta um mínimo de igualdade para adotar como *"[...] ponto de partida"*, podendo levar em conta igualdade de *"[...] oportunidades ou chances, considerando o grau de satisfação das necessidades primárias dos indivíduos"*. Por conseguinte, a Igualdade na lei deveria considerar um mínimo de igualdade *"[...] como ponto de chegada",* levando em conta uma igualdade de resultados, mediante a *"[...] satisfação de necessidades primárias, quantidade de rendimentos e crescimento econômico, e ainda segundo os atributos pessoais, que permitem uma distribuição mais eficaz dos empregos"*[488].

O diálogo estabelecido entre Igualdade Geral e Tributária foi intimamente modulado após a construção de estados com caráter social. As constituições liberais, embora previssem a Capacidade Contributiva, com aptidão de instigar uma postura material do legislador diante de ambições de Justiça Tributária, não impunha, de maneira positiva, o dever da igualdade material, tornando o Princípio da Capacidade Contributiva mera regra programática.

---

[486] *Ibid.,* p. 317.
[487] *Ibid.*, p. 345.
[488] *Ibid.*, p. 435-437.

As constituições liberais, contudo, tiveram a importante missão de colocar fim às desigualdades tributárias censitárias, opondo tributos com caráter generalista. A tributação correspondente às concepções de liberdade e de propriedade privada, revelam o *"[...] caráter liberal do imposto",* de sorte que a tributação, nesses casos, relaciona-se com a *"[...] imprescindível existência"* de um estado e a preservação da liberdade, destacando-se como *"[...]* ***primeiro aspecto do Princípio da Igualdade [...] a generalidade ou universalidade dos impostos"***[489]. Nesse contexto, todos os cidadãos devem pagar tributos de forma equânime, e ninguém pode ser *"[...] excluído desse dever no seu vetor objetivo (ou princípio da totalidade)",* no qual a Capacidade Contributiva se dá através de cômputos qualitativos e quantitativos[490].

A generalidade é importante porque tende a excluir qualquer critério de distinção subjetiva, salvo a **situação econômica**, implicando um caráter universal dos tributos e revelando-se um critério não discriminatório. O juízo crítico é a universalidade, **ou seja, não se deve discriminar por qualquer dado subjetivo o dever de pagar o tributo**.

A Igualdade Liberal pura também garante a uniformidade idêntica do tributo para todos. CASALTA NABAIS identifica como sinônimas as expressões: desempenho fiscal *("stuerliche Leistungsfähigkeit*"), performance econômica *("wirtschaftliche Leistungsfähigkeit")* e capacidade de pagar *("ability to pay");* remetendo à ideia de capacidade de prestação tributária e de prestação econômica. Alerta, contudo, que a *"[...] capacidade de prestação fiscal",* usada como equivalente à de *"[...] capacidade de prestação econômica"* pode gerar tributações que extrapolem o mínimo existencial[491].

O âmbito material da Igualdade Tributária está intimamente colado ao conceito de Capacidade Contributiva, impondo uma ação afirmativa do Estado. Quanto à tributação, passa a ser dever do Estado garantir um âmbito de igualdade mais abrangente, a qual leve em consideração elementos subjetivos dos contribuintes. Aos que afirmam que a Capacidade Contributiva é uma fórmula vazia e portadora de um conteúdo indeterminado, o professor CASALTA NABAIS assegura que, no direito, é comum a incidência de conceitos mais abertos, como interesse público, ordem pública, bons costumes, moral, equidade, alimentos *etc*.; mas isso não implica que restem tão somente programáticos, pois gozam de perspectiva material.

---

[489] JOÃO RICARDO CATARINO, **Redistribuição Tributária**: Estado Social e Escolha Individual, p. 381.
[490] CASALTA NABAIS, **O Dever...,** *op. cit.,* p. 437-438.
[491] *Ibid.*, p. 440-445.

A questão reside nas seguintes perguntas: enquanto critério de discrime da Igualdade Tributária, a Capacidade Contributiva é norma programática ou material ? Teria operacionalidade ou não ?

A resposta consiste em considerar alguns pontos fundamentais: 1. a Capacidade Contributiva é um pressuposto para a tributação, pois sem essa capacidade não existe critério para se tributar, haja vista da impossibilidade de retirar dinheiro, de maneira compulsória, de onde não existe dinheiro; 2. os objetos de tributação são os fatos ou situações da vida que indicam um certo poder econômico, e não sendo ele determinável ou existente, não há o quê se tributar; 3. a Capacidade Contributiva pressupõe um limite mínimo e máximo da tributação, sendo inadmissível tributação tal que viole o Mínimo Existencial, nem torne o tributo confiscador; 4. a Capacidade Contributiva é um limite temporal, sendo inadmissível tributar com pressuposto em Capacidade Contributiva passada, aproximando-se, nesse aspecto, da Legalidade e da Irretroatividade da lei tributária; 5. a Capacidade Contributiva *"[...] integra um sentido negativo"*, desnaturalizando a legislação de tributo que positive critério oposto ao da Capacidade Contributiva; 6. a Capacidade Contributiva é medida de eficiência administrativa, medindo se a administração cumpriu o objetivo da norma; 7. a Capacidade Contributiva afere adequação e proporcionalidade das leis tributárias[492].

Diante de todas as funções acima mencionadas, sem esgotar outras dedutíveis da natureza da Capacidade Contributiva, por evidente que não se trata de mero programa constitucional, também gozando de **materialidade e operacionalidade no sistema tributário.**

PAULO ANTONIO CALIENDO VELLOSO DA SILVEIRA, mencionando PONTES DE MIRANDA, assevera que a Igualdade *"[...] é um imperativo para o legislador, exercendo uma função de regular a feitura das leis".* Relativamente ao direto já positivado, a igualdade deveria ser um critério de orientação para interpretar, suprir lacunas e ser *"[...] fundamento de outros princípios"*[493]. A Igualdade em termos de conteúdo, pode assumir diversas conotações, como observa KELSEN, pois não seria pertinente, em nome da igualdade material, tratar todos

---

[492] CASALTA NABAIS, **O Dever...,** *op. cit.,* p. 456-512.

[493] **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**: Uma Visão Crítica, p. 282.

os contribuintes, por exemplo, de forma idêntica, havendo diferentes demandas por igualdade[494].

HUMBERTO ÁVILA alerta existirem duas dimensões da igualdade. Como acontece na Legalidade, há Igualdade perante a lei e Igualdade na lei. A primeira dimensão diz respeito à formalidade ou adequação à norma, enquanto a Igualdade na lei implica que o conteúdo da norma seja isonômico, *"[...] não diferencie os contribuintes senão por meio de fundadas e conjugadas medidas de comparação atreladas a finalidades constitucionalmente postas"*[495].

Curioso apontar que a maioria dos juristas que se debruçam no tema da Igualdade Geral ou da Igualdade Tributária, acabam rendendo referências, ainda que para criticar, como faz KELSEN, à concepção de equidade aristotélica[496]. Aparentemente, o ponto inicial da maioria das discussões acerca da Justiça e da Igualdade, são as tecidas por ARISTÓTELES; e as conclusões são de que ARISTÓTELES estabeleceu uma boa medida de justiça ao desenvolver a coordenada da equidade.

Pretendemos encerrar as discussões sobre eventual conteúdo das ficções da Igualdade Tributária e da Capacidade Contributiva, estabelecendo um diálogo entre os aludidos princípios e as teorias de justiça aristotélicas. A proposta é compreender o embrião dessas Ficções, sua importância para o modelo cultural, sobretudo o ocidental, além de tentar buscar um conceito fundamental de Igualdade, sobre o qual seja possível estabelecer a ideia preponderante da Igualdade consagrada na Constituição.

4.3.3 Origem e Função da Ficção da Igualdade Tributária como Equidade no Conceito de ARISTÓTELES

Possivelmente foi ARISTÓTELES a primeira pessoa a tentar propor uma objetivação no conceito de justiça. Por esse motivo, antes de tentar estabelecer um possível diálogo entre o

---

[494] Segundo HANS KELSEN - **Teoria Pura…** *op. cit.*, p. 99 - *"A igualdade dos indivíduos sujeitos à ordem jurídica, garantida pela Constituição, não significa que aqueles devam ser tratados por forma igual nas normas legisladas com fundamento na Constituição, especialmente nas leis. Não pode ser uma tal igualdade aquela que se tem em vista, pois seria absurdo impor os mesmos deveres e conferir os mesmos direitos a todos os indivíduos sem fazer quaisquer distinções, por exemplo, entre crianças e adultos, sãos de espírito e doentes mentais, homens e mulheres".*

[495] *Ibid.,* p. 77-81.

[496] **O Problema da Justiça**, p. 31-32.

Direito Tributário e a Teoria da Justiça em Aristóteles, cumpre apontar, de forma muito breve, o cerne da epistemologia aristotélica, a partir da qual ele criará o conceito de Equidade[497].

Parece que a postura filosófica inicial de ARISTÓTELES deriva da concepção do **autoconhecimento** socrático. Cumpre esclarecer que, para o pensamento socrático, sobretudo o manifesto posteriormente por PLATÃO e ARISTÓTELES, autoconhecimento não guarda muita relação com a concepção atual dessa expressão. Jamais será crível recapitular, de forma integral e precisa, a forma pela qual a filosofia clássica, em especial o pensamento dos pós-socráticos, relacionava-se com a natureza, ou as substâncias das ideias[498]. Aquilo que é **por natureza** estabelece-se, comunica-se, com uma autopercepção da própria essência constitutiva do ser, daquilo que a natureza cunhou em cada sujeito, somado ao fato de compreender que, do arranjo cosmológico, deriva a matéria, a razão e a filosofia de forma geral.

A natureza impõe, de forma inata, espécies de dons ou atributos nos sujeitos e nas coisas e, dessa classe de destino, predeterminação naturalística, não há como fugir. Resgatar essa particular perspectiva, de relação naturalística, de tempos em tempos, parece mais atual e necessário do que nunca, particularmente quando se fala em Igualdade substancial no Direito.

Para os gregos, em especial para ARISTÓTELES, as pessoas são como a natureza determina. Por conta desse fato irrefutável, resta a certeza de que as pessoas são **diferentes**. Não há liberdade ou arbítrio naquilo que é da essência dos sujeitos, cabendo apenas a resignação de que a orquestração cosmológica detém uma sabedoria ampla e particular, além da razão ou da vontade.

---

[497] ABBAGNANO, **Dicionário...,** *op. cit.,* p.136. Sobre retornar aos clássicos: *"Na filosofia moderna, essa doutrina foi retomada por Nietzsche: para ele o* ***eterno retorno*** *é o* sim *que o mundo diz a si mesmo, a vontade cósmica de reafirmar-se e de ser ela mesma, portanto, a expressão cósmica daquele espírito dionisíaco, que exata a bendiz a vida.[...] O mundo se afirma por si também na sua uniformidade que permanece a mesma no decurso dos anos, bendiz-se por si mesmo, porque é aquilo que deve voltar eternamente, porque é o dever que não conhece saciedade, tédio nem fadiga (Wille zur Macht,* ed. *1901, § 385)" (sic).*

[498] EDSON BINI - ARISTÓTELES, **Ética a Nicômaco**, p. 10 - comentando a tradução da obra em questão, menciona que existem *"[...] algumas dificuldades ligadas a bibliografia do Estagirita, algumas partilhadas por ele como outras figuras da Antiguidade e outras que lhe são peculiares. A primeira barreira que nos separa do Aristóteles integral, por assim dizer, é o fato de muitos de seus escritos não terem chegado a nós ou – para nos situarmos no tempo – à aurora da Era Cristã e à Idade Média. A quase totalidade dos trabalhos de outros autores antigos, como é notório, teve o mesmo destino, particularmente as obras dos filósofos pré-socráticos. A preservação de manuscritos geralmente únicos ao longo de séculos constituía uma dificuldade espinhosa por razões bastante compreensíveis e óbvias. No que toca Aristóteles, há obras que foram perdidas na sua íntegra; outras chegaram a nós parciais ou muito incompletas; de outras restaram apenas fragmentos; outras, ainda, embora estruturalmente íntegras, apresentam lacunas facilmente perceptíveis ou mutilações. Seguramente, entre esses escritos perdidos existem muitos cujos assuntos tratados nem sequer conhecemos. De outros estamos cientes dos temas. Vários parecem definitivamente perdidos e outros são atualmente objeto de busca"(sic).*

Tanto em PLATÃO, como em ARISTÓTELES, a natureza é infalível e tem a característica de determinar condições de vida em sociedade. Um dos pontos de convergência dos pensamentos platônico e aristotélico, portanto, é a forma de compreender que a natureza é determinante nos atores sociais[499].

A natureza da ideia, contudo, é distinta para esses pensadores. Enquanto, para ARISTÓTELES, o "realismo" impõe que a **ideia** seja um elemento plural por natureza, em PLATÃO, a **ideia** é pertencente a uma integridade singular, da qual é possível a aproximação, mediante a ampliação da forma como se percebe a vida e o mundo[500].

Do "realismo" aristotélico deriva a ideia de liberdade para o Estagirita. Por serem os homens singularmente diferentes entre si, existem possibilidades de escolhas, dentro daquilo que o filósofo considera **passível de arbítrio**. Assim, existe liberdade sobre algumas coisas e há o impossível, que é a natureza, manifesta por capricho do cosmo e sobre a qual não cabe o livre-arbítrio. O melhor exercício de liberdade, entretanto, é a escolha do Mesotes, capaz de potencializar os atos de forma racional.

A Teoria de Mesotes consiste na virtude do meio termo, ou a escolha da ação temperada, entre duas possíveis ações de extremos opostos. Dessa postura de vida se extrai a ideia máxima do pensamento de ARISTÓTELES para o Direito, a **equidade**, compreendida a partir da proposta de que, por serem diferentes, as pessoas, e suas situações jurídicas, são igualmente desiguais e, desse modo, destinatárias de análise particular[501].

Para o Filósofo, a vida social oferece bens, cujas naturezas podem ser a participação ou a partilha. Há bens que são fruídos e exercidos no Estado (Pólis) pela **participação**, como acontece com a política, e bens **partilháveis**, cuja fruição acontece pela divisão. A justiça

---

[499] WAYNE MORRISON, **Filosofia do Direito**: Dos Gregos ao Pós-Modernismo, p. 41-48.

[500] PLATÃO, **Diálogos de Platão. Fédon:** Quarta Obra da Primeira Tetralogia, p. irreg. - narra um diálogo entre SÓCRATES e SÍMIAS. SÓCRATES teria explicado o seguinte: *"Por tudo isso, continuou, é natural nascer no espírito dos filósofos autênticos certa convicção que os leva a discorrer entre eles mais ou menos nos seguintes termos: Há de haver para nós outros algum atalho direto, quando o raciocínio nos acompanha na pesquisa; porque enquanto tivermos corpo e nossa alma se encontrar atolada em sua corrupção, jamais poderemos alcançar o que almejamos. E o que queremos, declaremo-lo de uma vez por todas, é a verdade."*

[501] **Ética...,** *op. cit.,* p. 189.

constitui um bem partilhável[502]. Assim, é crível afirmar que a característica inata da justiça é a possibilidade de ser dividida na sociedade[503].

Dentro dessa óptica, ARISTÓTELES depreende duas formas de arquitetar a justiça, consistente numa Teoria de Justiça inexplicavelmente precoce para a história da cultura jurídica e também admiravelmente precisa. JOÃO RICARDO CATARINO, rendendo créditos a ARISTÓTELES, explica que duas são as formas de justiça: 1. a distributiva, atinente a *"[...] regular as distinções"* e 2. a comutativa, com a finalidade de *"[...] regular as trocas que podem se dar entre pessoas" (sic)*[504].

A primeira forma de definir justiça seria relativamente àquela que acontece comutativamente, ou justiça corretiva/interpartes, em situações para as quais não haja expressão legislativa suficiente, ou que se estabeleça uma situação de injustiça, capaz de desigualar as pessoas, num âmbito relacional. Nesse caso, *"[...] o juiz é como se fosse a justiça dotada de alma"*. Incumbiria, assim, ao *"[...] juiz restaurar a igualdade, como se, de uma linha dividida em duas partes desiguais, ele subtraísse do segmento maior a proporção pela qual é excedida uma metade da linha inteira e a somasse ao segmento menor"*[505].

Num âmbito mais amplo, da vida na Polis, ou ordem social, a justiça é dividida de acordo com as honras e méritos de cada indivíduo, seria a chamada Justiça Distributiva, tema que tanto ocupa um lugar de ressignificação nas Modernas Teorias de Justiça, principalmente as estadunidenses, como as de DWORKIN e RAWLS[506]. Para o filosofo grego, tem caráter distributivo a justiça conferida, proporcionalmente, à condição dos sujeitos em sua vida social. *"O justo é, portanto, certo tipo de proporcional. Atente-se, com efeito, que proporção não é meramente uma propriedade numérica relativa a unidades, mas uma proporcionalidade numérica geral"*[507].

---

[502] **Ética...,** *op. cit.,* p. 186-186.

[503] Segundo JOÃO RICARDO CATARINO - **Redistribuição...,** *op. cit.,* p. 199 - *"O classicismo grego permitia distinguir entre dois tipos de justiça, a saber: o justo segundo a lei ou justiça geral e o justo segunda igualdade, originando dois tipos de justiça – a geral e a particular. A justiça segundo a lei é abrangente a todos os actos humanos e não apenas os que reportam os direitos para com o próximo, convertendo a em completa ou geral pelo que adquire uma feição de virtude, de perfeição moral. Na polis grega onde a lei abrange a todas as acções humanas, essa noção de justiça geral abrange todas as acções humanas" (sic).*

[504] *Ibid.,* p. 200.

[505] *Ibid.,* p. 190-191.

[506] **A Virtude Soberana**: a Teoria e a Prática da Igualdade, *passim*; **Uma Teoria da Justiça**, *passim.*

[507] **Ética...,** *op. cit.,* p. 188.

A Teoria de Justiça Distributiva, no Estagirita, foi concebida por volta de 350 a. C, para uma sociedade que, na perspectiva de ARISTÓTELES, deveria ser aristocrática, pautada nas virtudes dos sujeitos. A justiça necessitaria ser distribuída com base nos méritos e glórias individuais:

> Todos, de fato, estão concordes de que a justiça distributiva tem que ser a partir de certo mérito, embora nem todos entendam o mesmo tipo de mérito: para os adeptos da democracia, trata-se da liberdade, para os adeptos da oligarquia, trata-se da riqueza ou do bom nascimento, enquanto para aqueles da aristocracia, trata-se da virtude (sic)[508].

A concepção de uma Justiça Distributiva, desenvolvida no seio da genialidade do filósofo em estudo, é integralmente interessante e aproveitável para a compreensão da Igualdade Tributária, ressalvando a necessidade de preservar o seu núcleo duro, sem perder de vista que a Teoria de Justiça em foco foi elaborada para uma sociedade de três séculos antes de Cristo.

Definindo a ideia central do filósofo, **justiça distributiva corresponde a dividir bens comuns de acordo com a equidade**. Nos tempos aristotélicos, a divisão tinha caráter meritocrático, levando em conta os grandes feitos e obras de cada pessoa. Hoje, a Justiça Distributiva pode ser concebida, exatamente, na medida aristotélica da diferença, contudo, aplicada a um modelo, o qual leve em conta a desigualdade que produz necessidades particulares. O mérito estaria associado às condições que fazem dos indivíduos destinatários de um tratamento equitativo. O tema ora em debate, será oportunamente retomado neste escrito.

E, como seria a equidade para ARISTÓTELES ? Para explicar, didaticamente, o conceito de equidade, o filósofo, brilhantemente, lança mão do exemplo da Régua de Plúmbea, ou da Régua de Lesbos. Tal ferramenta era feita de material maleável, para ser utilizado pelo engenheiro como instrumento de medir superfícies irregulares. Por ser flexível, a referida régua conseguia adaptar-se às superfícies irregulares, aferindo a **justa medida**[509]**.**

A equidade, deste modo, deveria ser como a Régua de Lesbos, adaptar-se às condições diferenciadas dos seres humanos e de suas realidades, conseguindo mensurar a justiça de forma proporcional. Explica o filósofo:

---

[508] **Ética...,** *op. cit.,* p. 187.

[509] Lesbos é uma das tantas ilhas do arquipélago grego, que se notabilizou por conta da Escola para Mulheres da Poetisa Safo (630 a.C a 604 a.C).

> [...] tal como essa régua não é rígida, podendo ser flexibilizada de modo a se ajustar ao formato da pedra, é um decreto produzido para se ajustar aos fatos circunstanciais. Está claro, portanto, o que é equitativo, que é justo e superior a certa espécie de justiça. A partir disso se evidencia, igualmente, quem é o indivíduo equitativo, nomeadamente alguém que por prévia escolha e hábito pratica o que é equitativo, e que não é inflexível quanto aos seus direitos[...][510].

A justiça, assim, deve ser Lesbos, capaz de adaptar-se às diferenças substanciais das pessoas e de suas singulares situações, sempre levando em conta a fórmula de mesotes, em que a virtude da temperança, ou do meio termo, é a preferível, entre vícios por excesso ou por falta.

Partindo da ideia de justiça interpartes, a proposta aristotélica parece ser uma excelente fórmula de aferição da justiça na aplicação da Igualdade Tributária aos casos concretos. A equidade, como plano de análise da aplicação e interpretação das leis, levando-se em conta que as situações da vida social sempre serão distintas em algum fator, pode ser uma excelente prática hermenêutica para o legislador, o intérprete e o aplicador, no momento de aferir a Igualdade Tributária em concreto, até mesmo em controle concentrado e abstrato de constitucionalidade.

Do conceito de Justiça Distributiva de ARISTÓTELES, cujo núcleo pressupõe que a justiça deverá ser distribuída, de acordo com as diferenças das realidades sociais, a Igualdade Tributária deverá levar em conta esses fatores e poderá, inclusive nos estados contemporâneos, possuir a função de distribuir justiça tributária, mediante a aplicação da equidade em escala comunitária. Ilustra essa possibilidade o seguinte pensamento do Estagirita:

> O justo é, portanto, o proporcional e o injusto aquilo que transgride a proporção. Pode-se, assim, incorrer no excesso ou na deficiência (no "demasiado muito" ou no "demasiado pouco"), o que é realmente o que acontece na prática. Com efeito, quando a injustiça é cometida, aquele que a comete **está de posse do bem em excesso, enquanto a vítima da injustiça está de posse desse bem de modo deficiente ou insuficiente; [...]** (grifo nosso)[511].

Dessarte, uma possibilidade de solução de tributação justa seria aquela pautada na equidade aristotélica, ou seja, a igualdade e seus superlativos, compreendidos como valores a se adaptarem a desigualdade pessoal e social dos administrados. O critério de desigualdade está formalizada no Princípio da Capacidade Contributiva, presente na Constituição de 1988, no artigo 145, §1º, com a seguinte redação, cuja repetição nunca é demais:

---

[510] **Ética...,** *op. cit.,* p. 212-213.

[511] *Ibid.*, p. 189.

> Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O dispositivo mencionado já foi objeto de estudo reiterado, onde se convencionou que a expressão "**sempre que possível"** se refere apenas ao caráter pessoal dos impostos, e não à capacidade de contribuir dos administrados. Dentre tantas considerações possíveis de serem feitas ao referido dispositivo, nenhuma delas que já não tenha sido elaborada pelas melhores doutrinas pátrias de Direito Tributário; limitamo-nos, pela condição que o objeto desta tese impõe, a mencionar que um dos fundamentos da Capacidade Contributiva é a dignidade da pessoa humana.

Nesse sentido, só se admite um tributo, no Brasil, caso haja disponibilidade econômica do contribuinte superior àquela atinente a garantir as necessidades primárias ou o mínimo existencial. Como a ordem jurídica brasileira foi criada a partir da ficção de garantir um mínimo vital em consonância com a dignidade, seria paradoxal um tributo retirar essa caução[512]. O constituinte originário teve o cuidado de idealizar a concretização daquilo que se considera básico na própria Constituição de 1988, ou seja:

> Artigo 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: [...]
> IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas **necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim** (grifo nosso).

A Capacidade Contributiva não é sinônimo de capacidade financeira (liquidez econômica disponível), por isso, nem sempre uma aparente Capacidade de Contribuir revela disponibilidade econômica para quitar tributos. Portanto, é importante mencionar que, a Capacidade Contributiva, deve ser observada em dois focos: 1. Capacidade objetivo ou capacidade absoluta para contribuir, pautada nas escolhas do legislador de um fato economicamente relevante, capaz de manifestar capacidade de arcar com a exação tributária, servindo apenas de critério para a espécie tributária

---

[512] JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Educação e Imposto de Renda das Pessoas Físicas: o rei está nú !, *in* PARISI, F. D.; TÔRRES, H. T.; MELLO, J. E. S. de, **Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza,** v. 2, p. 148-215.

dos impostos[513]. 2. Relativo e subjetivo, consistente em moldurar os tributos à dimensão econômica do fato, aplicado a todas as espécies tributárias[514]. Ressaltando que relatividade e subjetividade não são palavras correspondentes. No pertinente à Capacidade Contributiva, relatividade e subjetiva devem ser atendidas, haja vista que *"Quando se estabelece o tributo, adequando o seu 'quantum' ao porte econômico do fato jurídico tributário, está-se atendendo à capacidade contributiva relativa; e quando se promove a adequação do tributo às circunstâncias pessoais do sujeito passivo, atenta-se para a capacidade contributiva subjetiva"*[515].

Algumas formas de objetivar a Capacidade Contributiva, dentro da concepção aristotélica de equidade, seriam as de HUMBERTO ÁVILA e de CASALTA NABAIS, já tratadas no item sobre uma tentativa de formalização da ficção tributária da Igualdade e critérios de desequiparação[516]. Outrossim, os dois possíveis limites objetivos da Capacidade Contributiva seriam o mínimo existencial, o qual visa a manutenção da dignidade, artigo 7º, IV, da Constituição de 1988, e a vedação ao tributo com efeito confiscador, embora não haja um parâmetro objetivo do que seja confisco no Brasil.

ESTEVÃO HORVATH, discorrendo sobre o Princípio do Não-Confisco, artigo 150, IV, da Constituição de 1988, aponta que o texto constitucional deixou a fixação, do conceito de confisco tributário, na generalidade. Um limite numérico, em razão da vagueza do conceito e de circunstâncias inferentes na sua determinação, fazem com que não haja forma objetiva de definir um tributo como confiscador. Ciente da problemática que envolve os conceitos muito gerais e amplos, o autor opõe que o Princípio do Não Confisco se revela como uma forma de coagir o legislador a tributar de forma razoável[517].

Até que ponto um tributo pode ser aplicado sem que a base de cálculo ou suas alíquotas se tornem confiscadores? O que seria inconstitucional ? A ideia de que os tributos devem ser proporcionais à capacidade contributiva sugere uma simplicidade que, na prática, é ilusória. Se a tributação fosse simplesmente uma questão de capacidade econômica, bastaria uma operação aritmética para determiná-la. No entanto, a Capacidade Contributiva não se limita a essa lógica

---

[513] Remetemos esse raciocínio ao terceiro capítulo deste escrito, no qual discorremos sobre o **signo presuntivo de riqueza** como critério de eleição do objeto de um tributo, p. 126.

[514] BECKER, **Teoria Geral...,** *op. cit.,* p. 509-531.

[515] JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Prefácio – Em Busca da Verdade sobre o IPI: Dos Voos com Instrutor aos Voos Solos Ousados, *in* VALLE, M. D. T. **Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**, p. XXXVI.

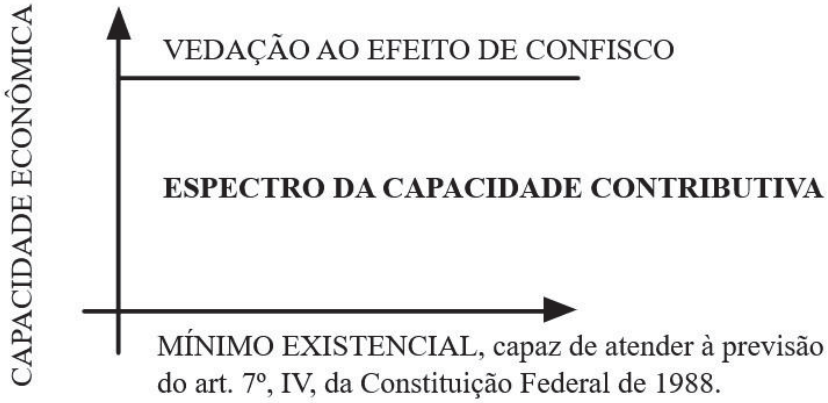
[516] **Teoria...,** op. cit., p. 33-77; **O Dever...,** op. cit., p. 441-447.

[517] **O Princípio do Não Confisco no Direito Tributário,** p. 118-120.

simplificada, pois envolve considerações adicionais, como a interdição de tributar o mínimo existencial, o que impõe um limite inferior a partir do qual a tributação pode ser iniciada, e um limite superior, que ultrapassado tornaria o tributo com efeito confiscador. Há uma tendência a considerar que o limite do efeito confiscador está no encalço da definição jurisprudencial, ficando essa fronteira objetiva da Capacidade Contributiva, no caso do Brasil, ao arbítrio do Supremo Tribunal Federal. Comentaremos a atividade integrativa do Supremo Tribunal Federal no penúltimo capítulo desta tese[518].

Levando-se em conta a liquidez do contribuinte, o mínimo existencial que lhe confere dignidade e o momento em que o tributo se torna confiscador (lembrando que o não-confisco deve ser analisado em conjunto com a razoabilidade da situação a ser tributada), podemos estabelecer o seguinte critério:

FIGURA 5 – Capacidade Contributiva a partir de JOSÉ ROBERTO VIEIRA



Fonte: Adaptado de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, A Extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a Capacidade Contributiva: a Convivência do Lobo e do Cordeiro ?, **Revista de Direito Tributário**, n. 118, p. 18-42.

Conforme esclarece ANDREI PITTEN VELLOSO, a distinção entre Igualdade Tributária horizontal e a vertical é mérito da doutrina e jurisprudência alemã. Nesse sentido, a Igualdade Tributária horizontal refere-se à necessidade de tratar de forma igual contribuintes que estão em situações similares, ou seja, aqueles que possuem a mesma capacidade contributiva devem ser tributados de maneira uniforme. Isso significa que, sob um critério

[518] HORVATH, **O Princípio...,** *op. cit.,* p. 118-120 e 148-149; LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, **Proibição de Tributo com Efeito de Confisco,** p. 224-225, p. 261 e p. 272-273.

específico de distinção - como a capacidade contributiva -, todos os contribuintes que se enquadram nessa categoria devem ser tratados de forma idêntica. Este conceito está intimamente ligado ao princípio da generalidade, que é uma manifestação da isonomia na tributação, mas não deve ser confundido como um critério de justiça distinto. A Igualdade Tributária vertical, por outro lado, refere-se à necessidade de tratar de maneira desigual contribuintes que estão em situações diferentes. Essa distinção não é baseada apenas na presença de características juridicamente relevantes, mas na intensidade dessas características. Ou seja, a diferença de tratamento tributário é justificada pela variação na capacidade contributiva dos contribuintes, impondo uma gradação no tratamento tributário conforme a variação dessa capacidade[519].

4.4 ARREMATES

As ficções tributárias de estrutura, em especial as aqui analisadas com mais demora, no aspecto da "jusestatalidade" formal, não contemplam mitigação, a não ser que, pela excepcionalidade de condição, esteja prevista na própria Constituição de 1988. É o caso, como já mencionamos, do Imposto Extraordinário de Guerra, ou as situações excepcionalíssimas de regulação de mercado, como ocorre nos tributos tocados pela Extrafiscalidade.

A Legalidade Tributária é norma de eficácia plena e aplicação imediata, e sua não observância pelo Estado torna um tributo eivado de vícios. A declaração de inconstitucionalidade é o apenamento pelo descumprimento do princípio. Muitos autores consideram a Legalidade um sobreprincípio ou uma metarregra no sentido de ser uma norma de fazer normas. A Legalidade Tributária exerce, portanto, uma dupla função: 1. limitar o exercício da tributação formalmente, impondo a lei como a forma para veiculação do tributo e suas majorações, 2. limitar materialmente, garantindo que a norma de incidência do tributo seja estabelecida em lei com todos os critérios de sua estrutura, como um Direito Fundamental.

CRISTIANO CARVALHO adverte que

> Como metarregra, a legalidade tributária não é infalível na sua função de resguardar princípios fundantes ou valores constitucionais. O mero atendimento ao veículo

[519] *Ibid.,* p. 132-134.

> normativo não garante que o conteúdo das regras ali dispostas não viole a Constituição[520].

Por esse motivo, indispensável ler o aludido princípio pela lógica da "jusestatalidade" material, de modo a assegurar que a Legalidade, como conteúdo fundamental, também esteja concretizada, sobe pena da inconstitucionalidade da lei.

No campo da Igualdade Tributária e da Capacidade Contributiva, os mesmos critérios formal e material devem ser impostos ao operador do direito, haja vista de ser para ele a direção desses princípios. Não entendemos ponderável exercício de competência tributária que não formalize e materialize a Igualdade. Embora a eleição dos critérios de aferição da Igualdade encontrarem-se sob o plexo de subjetividade pessoal do legislador, é possível manter certa objetividade, conforme tentamos demonstrar. Todavia, observamos uma brecha para ponderação da Igualdade e da Capacidade Contributiva nas situações em que a lei dependa de interpretação e eventual escrutínio de princípios, comumente situação enfrentada pelos julgadores, sobretudo em controle de constitucionalidade.

Na parte da Igualdade em que ela dialoga, de forma muito contumaz com algum critério de justiça, mormente em face de outros valores contidos na Constituição, é possível, embora sempre seja impreciso, falar em análise de peso e importância da Capacidade Contributiva. Neste caso, também entendemos que é pertinente adotar um critério de uniformidade objetiva. Boas fórmulas são as propostas por CASALTA NABAIS e HUMBERTO ÁVILA, com a análise do mínimo existencial e da vedação ao efeito de confisco e, de forma mais geral, a proposta de C. A. BANDEIRA DE MELLO, todas já mencionadas e examinadas neste capítulo.

Embora haja um espaço de volatilidade para a interpretação do justo constitucional, na materialização dos Princípios da Igualdade Tributária e da Capacidade Contributiva, é fundamental que se estabeleça, **no mínimo**, uma uniformidade de entendimento jurisprudencial sobre o tema, em homenagem à Segurança Jurídica.

---

[520] **Ficções...,** *op. cit.,* p. 266.

5 NO QUE CONSISTE UMA TEORIA DAS FICÇÕES TRIBUTÁRIAS NECESSÁRIAS ?

5.1 INTRODUÇÃO

Uma ficção tributária necessária é aquela que serviu ao legislador ou a quem detenha competência para tanto como opção axiológica para a construção de um mundo, a realidade jurídica, a qual possui especiais premissas, objetos, constantes e regras. Trata-se de um universo com características próprias, um funcionamento característico e dirigido aos seres humanos nas relações que travam entre si ou com o Estado de Direito. Por ser o Estado de Direito uma ficção em si mesmo, ele trabalhar com regras também fictícias, tais como: somente tributar por lei; a lei tributária deve ser isonômica e atender à Capacidade Contributiva; a lei, para instituir ou majorar um tributo, deve ser formal, conforme as regras previstas na Constituição de 1988 *etc.*

As ficções de estrutura da ordem jurídica não podem ser relativizadas, sob pena de inconsistência do sistema, que busca a validade de seus elementos para ter eficácia sobre a sociedade. Embora de naturezas distintas, pelo fato do Direito ser heterônomo, na realidade efetiva, não é possível, por exemplo, não observar uma lei ou enunciados, sob pena de alguma consequência naturalística. Na realidade jurídica, a não observância das regras sobre as quais o sistema se funda, assim como na realidade efetiva, pode levar determinada situação ao colapso, tais como a ineficácia da lei, a inconstitucionalidade, a insegurança jurídica *etc.*

Afirmar que uma ficção é necessária é o mesmo que dizer não ser possível otimizar o sistema jurídico sem levar em conta que sua *"autopoiese"* obedece ou deveria obedecer às regras de estrutura do sistema, sejam sob um ponto de vista formal ou material. Sua produção deve satisfazer a padrões de operações internas, atinentes a constituir normas referenciais à estrutura do sistema[521].

Assim, se a produção do Direito deve se autorregulamentar pela sua estrutura, que neste escrito são as ficções utópicas heurísticas atinentes a regular a atividade normativa subsequente, que dirá a produção de ficções jurídicas de sistema.

---

[521] NIKLAS LUHMANN, **O Direito da Sociedade,** p. 31-51. Para LUHMANN, o Direito se produz e reproduz a partir de seus próprios elementos, ou seja, o Direito se produz por um autopadrão e por autorreferências, **consistente na sua estrutura**, sem a necessidade de *"inputs"* externos.

Também são necessárias algumas ficções de sistema, que apresentem utilidade para a otimização e o desenvolvimento do Direito, prestando-se, exclusivamente, para aperfeiçoar a eficácia e para aprimoramento do sistema jurídico. Além disso, essas ficções devem ter íntima coerência com a estrutura da ordem constituída, sobretudo no aspecto da "jusestatalidade" material e formal do Direito. No particular aspecto do Direito Tributário, a ficção de sistematização não pode criar obrigação tributária ou situação de insegurança jurídica.

Neste capítulo, tentaremos demonstrar as formas pelas quais as ficções tributárias aparecem na prática jurídica, os meios previstos para seu uso e, sobretudo, o limite para a utilização dessa ferramenta, mormente diante do risco da criação de obrigação tributária sem lei e da adulteração do próprio sistema como um todo. Um Teoria sobre Ficções Necessárias insta em oferecer ao legislador, ao operador do direito e aos julgadores, mais um recurso para o exercício do Direito Tributário, pertinente à concepção do sistema jurídico adotado no Brasil, visando sua não corrupção.

5.2 FICÇÕES TRIBUTÁRIAS DE SISTEMA

5.2.1 Justificativa

Ficções tributárias de sistema são aquelas oriundas da prática jurídica, que aparecem como uma falsificação da realidade do direito; são juízos conscientemente, ou semiconsientemente, falsificados (num sentido coloquial), atribuindo a certa hipótese, sem previsão legal, uma consequência de outra hipótese, com previsão legal[522].

O conceito de ficção de sistema desenvolvido neste escrito harmoniza-se com os núcleos comuns do conceito de ficção de KELSEN, *("Fiktionen der Reehtspraxis"* – da prática jurídica; de FULLER, para quem as ficções podem assumir vários significados, consistentes nas disposições judiciais, nos atos legislativos e, até mesmo nas teorias doutrinárias que estipulam, consciente ou semiconsientemente, falsidades como se fossem verdades, a depender da motivação ou de sua utilidade; e de ALF ROSS, para quem a ficção é uma suposição consciente e assumidamente falsa com algum objetivo[523].

---

[522] Novamente reforçamos que o uso da palavra falsificação é coloquial, não tem pertinência com dizer sobre a validade ou invalidade do sistema.

[523] *Zur Theorie..., op. cit.,* p. 632-634; ***Legal...,*** *op. cit.,* p. 30-36; *Legal..., op. cit.,* p. 220-225.

As ficções internas ao sistema tributário, não são fatos isolados e fortuitos; na verdade, são expedientes corriqueiros da atividade legislativa inclusive por normas não formais e judiciais. É possível encontrar alguma forma de ficção de sistema em toda legislação tributária. Em praticamente todos os tributos é possível identificar alguma ficção e presunção, até mesmo a Constituição 1988, pelo seu caráter extremamente abrangente, prevê situações para as quais se utiliza do constructo ficcional. As distribuições de competências tributárias, por exemplo, determinantes dos limites das regras matrizes, presumem signos de riqueza e não a riqueza de forma objetiva[524]. Caso consideremos que o raciocínio presuntivo se equipara ao ficcional, conforme as lições de FULLER, então a constância desses constructos, apresenta-se ainda, mais contundentemente em todo o sistema jurídico tributário[525].

Por meio das reflexões feitas acerca das concepções dos três autores referidos, chegamos a alguns protótipos de ficções, as quais, ocasionalmente, podem aparecer no sistema jurídico brasileiro[526]. A partir de agora, vamos enumerá-las, fazendo as considerações que entendemos pertinentes ao domínio tributário, trazendo algumas situações em que elas aparecem na prática tributária. Tentaremos avaliar suas validades, sobretudo em consonância com as ficções tributárias de estrutura.

5.2.2 Notas iniciais sobre um possível Teste de Validade e Compatibilidade das Ficções Tributárias de Sistema

As ficções do sistema tributário são recursos comuns, utilizados por vários motivos, sobretudo, evitar a evasão tributária, auxiliar no apontamento de suposta riqueza dos contribuintes e impedir fraudes tributárias. Entretanto, o uso do instituto não pode ser indiscriminado, porquanto, toda matéria infraconstitucional que trate sobre tributação, deve atender, como já repisamos, tanto um aspecto de "jusestatalidade" formal quanto material.

LEONARDO SPERB DE PAOLA propõe um teste de validade e compatibilidade para as ficções e presunções em Direito Tributário, levando em conta os Princípios Constitucionais

---

[524] PAOLA, **Presunções...,** *op. cit.,* p. 97. O autor sustenta que *"As presunções vertidas em leis ordinárias são, desta forma, metapresunções, porque dispõem sobre signo presuntivo de um outro signo presuntivo, este útimo previsto na Lei Maior".*

[525] Remetemos o leitor ao capítulo 3, nas considerações sobre se *"Alguma presunção se livra do raciocínio ficcional ?",* p. 132.

[526] Remetemos o leitor ao capítulo 3, figura 04, p. 141.

ou as ficções da estrutura do Direito Tributário. Ele entende que alguns desses institutos, por otimizarem o direito e promoverem seu desenvolvimento, quando em consonância com a proposta constitucional, subsistem a esse teste. Concordamos com LEONARDO SPERB DE PAOLA que algumas ficções se mantêm ilesas à construção em etapas do Direito – *"Stufenbau"* - pois entendemos que a maioria dos constructos da lógica ficcional, que figuraram como ficções criativas da ordem jurídica, muitas vezes, respondem pela existência da ordem e da própria estrutura do Estado de Direito. Esse é o caso das normas de competência tributária, que dividem a tributação dentro da perspectiva do Princípio Federativo[527].

Como já nos demoramos em mencionar, caso consignemos o entendimento de FULLER, em que as presunções em Direito são espécies de raciocínio fictício - somente em sentido epistemológico e para a operacionalidade da realidade jurídica- então, os signos presuntivos de riqueza, opostos aos tributos em espécie pelo constituinte, no rol das competências, são constructos fictícios realizados para determinarem matéria tributável sob alguma condição em que se creia, ou ficcione, haver capacidade de contribuir de um sujeito passivo.

Por outro lado, conforme já analisado no capítulo 3 deste estudo, ALFREDO ALGUSTO BECKER afiança serem os signos presuntivos de riqueza presunções *"juris et de jure"*. Porém, à revelia da previsão legal se tratar de uma falsidade consciente ou presunção absoluta, uma vez constituídas em **dever ser** prescritivo, são *"[...] regras dispositivas de Direito Substantivo"* e, consequentemente, parte da Ordem Tributária e Constitucional[528].

Para SPERB DE PAOLA, os signos presuntivos de riqueza, colocados nas normas infraconstitucionais, são metapresunções de presunções constitucionais; por esse motivo as originais passam pelo teste de validade constitucional. Entendemos um pouco diferente de DE PAOLA, porquanto pensamos ser a Constituição uma construção de uma realidade nova, pois, fictícia desde a sua concepção. Os elementos constitutivos do Pacto Fundante, passam por qualquer critério de validade, não por serem meta-institutos, mas por terem sido constituídos para serem a própria validade do restante do sistema. Pouco importa que a Constituição estabeleça uma presunção, pois todo o caráter do Contrato Social será uma ficção das

---

[527] DE PAOLA, **Presunções...,** *op. cit.,* p. 97-100.

[528] BECKER, **Teoria Geral...,** *op. cit.,* p. 540-556.

convenções de valores de determinada comunidade, contando com previsões, limites, exceções, metas *etc.,* das formas pelas quais realizar tal mundo[529].

Um signo presuntivo de riqueza posto numa lei, por exemplo, deve passar pelo teste de **validade e compatibilidade constitucional formal**, ao se adequar ao núcleo da presunção posta na hipótese da norma competencial, e **compatibilidade material, mediante a justificação da imposição tributária.**

O teste de validade e compatibilidade das ficções de sistema - 1. de produção de leis e direitos, 2. aplicação de leis e direitos, 2.1. analógicas, 2.2. hermenêuticas e 2.2.1. criativas - deve atender à **"jusestatalidade" formal**, entendida como a garantia de Segurança Jurídica aos administrados, por estarem previstas em lei, cuja base de legitimidade é a Constituição de 1988; e atender à **"jusestatalidade" material**, a qual abrange o conceito de estado de direito material e justificação dos tributos[530].

Outrossim, a simples afetação da ficção pelo direito - lei formal infraconstitucional - não torna o instituto válido e compatível automaticamente, necessitando de adequação verossímil os campos formal e material do Direito Tributário constitucional. Importante apontar que, quando BECKER afirma que é impossível *"[...] prova contrária à ficção que serviu ao legislador como elemento apenas intelectual",* ele aponta para a possibilidade de criação de norma jurídica com processo técnico ficcional, ou seja, uma norma válida e compatível com a Constituição, que pode versar sobre uma ficção, e não o uso arbitrário de ficções, sem o respaldo da métrica constitucional. Para A. A. BECKER uma lei, formal e materialmente válida, pode positivar uma ficção e constituir-se numa prescrição válida, com vocação à eficácia[531].

Esses critérios de compatibilidade e validade, formal e material, servirão para orientar eventuais atividades de criação, identificação e controle das ficções de sistema tributário.

5.3 FICÇÃO DE PRODUÇÃO DE LEIS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

5.3.1 Introdução

---

[529] DE PAOLA, **Presunções...,** *op.cit.,* p. 98-102.

[530] TIPKE e LANG, **Direito...,** *op. cit.,* v. 1, p. 186.

[531] **Teoria Geral...,** *op. cit.,* p. 547-555.

A produção de leis consiste, grosso modo, em regulamentar condutas humanas da vida social, levando-se em conta a axiologia do sistema jurídico e lembrando que *"Os sistemas jurídicos apenas põem no mundo,* ***dito mundo jurídico****, parte dessa atividade humana"* (grifo nosso)[532].

A legislação tributária brasileira, procura trazer ao mundo jurídico aqueles fatos que tenham relação com a instituição, a arrecadação e a fiscalização de tributos[533]. Constituem-se, em espécie, pelas leis, tratados e convenções internacionais, decretos e normas complementares, que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

A Constituição Federal de 1988 constitui a primeira espécie de legislação a tratar de matéria tributária e a primeira fonte que deve ser observada, sobretudo nos aspectos da forma de Estado, do regime de governo, da distribuição de limites com as competências tributárias, imunidades e princípios. As Emendas à Constituição também podem tratar de matéria tributária, desde que atendidos os contornos formais e materiais do artigo 60, §4º, da Constituição de 1988, ou seja, o "poder constituinte derivado" encontra limites, especialmente na concepção da forma do Estado de Direito, pautada na ficção do pacto fundante; na forma federativa de Estado; no voto direto, secreto, universal e periódico; na separação das funções; e nos direitos e garantias individuais.

Os instrumentos infraconstitucionais, atinentes a produzir legislação tributária, são 1. As leis complementares, 2. As leis ordinárias, 3. As leis delegadas, 4. As resoluções do senado, 5. os decretos, 6. os tratados internacionais e 7. as medidas provisórias. Sem pretender esgotar o assunto, porquanto esse não é o objeto do presente estudo, revela-se importante indicar algumas das principais características de cada um desses instrumentos, a fim de estabelecer quais podem veicular ficções tributária de sistema, a finalidade de cada um nesse desiderato, riscos e limites ao uso das ficções por meios legislativos.

São consideradas instrumentos de natureza ontológico-formais as leis complementares, haja vista uma de suas características ser a complementação do texto constitucional, sendo por ele exigido um *"quórum*" qualificado para sua produção[534]. Para o Direito Tributário, as leis complementares assumem nodal importância por conta das exigências

---

[532] PONTES DE MIRANDA, **Tratado de Direito Privado...,** *op. cit.,* v. III, p. 81.
[533] PAULO BARROS DE CARVALHO, **Curso...,** *op. cit.,* p. 56.
[534] BONAVIDES, **Curso...,** *op. cit.,* p. 105.

formais do artigo 146, da Constituição, sem falar na Emenda Constitucional nº. 132 de 20 de dezembro de 2023, que amplificou a demanda por lei complementar para os novos tributos por ela estipulados.

A leis ordinárias são instrumentos mais corriqueiros, aptos a tratarem de matéria tributária quando não envolvam tema previsto no artigo 146, da Constituição de 1988, e onde não há exigência pontual de lei complementar. São aprovadas por maioria simples e utilizadas, no quotidiano tributário, como instrumento de criação e majoração de tributos. As leis delegadas, embora inexistam em matéria tributária no Brasil, ocorrem quando a disciplina do conteúdo da lei for requerida pelo Presidência da República, desde que a delegação não contemple matéria reservada à lei complementar ou de ficções de estrutura da Constituição - princípios[535].

As resoluções, que se aplicam ao campo tributário, por excelência, são as oriundas do Senado Federal, nomeadamente aquelas que suspendem a *"[...] execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal"*[536]. Outras resoluções do senado, as quais, pontualmente, reservam certas matérias tributárias à essa espécie normativa são: 1.a fixação das alíquotas máximas do imposto sobre transmissão *"causa mortis"* (ITCMD), 2. o estabelecimento das alíquotas aplicáveis às operações interestaduais e de exportação do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); e a 3. faculdade de estabelecer alíquotas mínimas e máximas em operações internas, também tributadas pelo ICMS[537].

A recente Emenda Constitucional nº. 132 de 20 de dezembro de 2023, reservou, em caráter supletivo, à resolução do senado a fixação da alíquota de referência do novo imposto sobre bens e serviços (IBS), a qual somente será aplicada se outra não houver sido estabelecida pelo próprio ente federativo[538].

Os decretos também compõem o conjunto da legislação tributária, tendo a finalidade principal de facilitar a aplicação e a execução das leis tributárias, em face de suas generalidades (artigo IV, da Constituição de 1988). Especialmente em matéria tributária, existe a previsão do

---

[535] JOSÉ AFONSO DA SILVA, **Curso de Direito Constitucional Positivo**, p. 524-529 – BRASIL..., *op. cit.,* artigo 68, da Consituição de 1988.

[536] *Ibid.*, p. 521.

[537] BRASIL..., *op. cit.,* artigo 52, X; Art. 155, § 1º, IV e § 2º, IV. V, "a" e "b", todos da Constituição de 1988.

[538] *Ibid.,* Artigo 156-A, §1º, XII, da Constituição de 1988.

Código Tributário Nacional da expedição de decreto de consolidação da legislação para cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano. Conquanto a parte final do artigo 212, do Código Tributário Nacional, seja válida, o executivo de cada uma das esferas de governo acaba não cumprindo o mandamento legal, o que parece um empecilho à sistematização e ao fiel cumprimento do Direito Tributário, **implicando, muitas vezes, o aparecimento de ficções de sistema para preenchimento de lacunas**[539].

Essa classificação, sobre a qual nos debruçamos de forma rápida, seria uma maneira de separar as normas tributária *"[...] em função do tipo de ato que as insere no sistema"*. Da breve narrativa das formas e qualidades dos instrumentos introdutores de legislação tributária, observamos que as funções dessa legislação são a criação e majoração de tributos e suas respectivas regulamentações, além das formas pelas quais serão cobradas e fiscalizadas as exações tributárias[540].

Relembrando que, o ato de classificar, significa, apenas, uma forma de conhecer melhor um elemento. Também é possível eleger outros arranjos classificatórios para as regras tributárias, como, por exemplo, analisar a que grupo institucional pertencem. Nesse caso, a classificação ficaria definida da seguinte forma: 1. normas de princípios, 2. normas que definem a incidência tributária, a matriz tributária, bem como a sanção pelo descumprimento do mandamento legal; e 3. normas de providências administrativas, aptas a facilitar a aplicação e a fiscalização dos tributos[541].

Para PAULO DE BARROS CARVALHO, as normas tributárias, em sentido estrito, são aquelas destinadas a demarcarem o núcleo dos tributos ou a matriz tributária[542]. A norma jurídica tributária estrita define, pormenorizadamente, os critérios lógicos da regra jurídica aplicadas aos tributos, com sua hipótese **(SE + verbo + complemento, num dado tempo e espaço),** e com a determinação dos elementos da relação jurídica tributária **(DEVE SER, a obrigação tributária de dar quantia em dinheiro ou cujo valor nela se possa exprimir).**

A eleição de um fato jurídico, passível de ser tributado, muitas vezes, envolve uma complexa consideração sobre os limites entre uma realidade jurídica e outra econômica, mormente com os perigos de sobreposição de conceitos oriundos de ciências diversas, o que

---

[539] SILVA, **Curso...,** *op.cit.,* p. 524-534.

[540] PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...,** *op. cit.,* p. 306.

[541] JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Competências Tributárias..., *op. cit.,* p. 618-620; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...,** *op. cit.,* p. 306-307.

[542] **Curso...,** *op. cit.,* p. 318-320.

levaria ao descrédito da Ciência do Direito. Um mesmo fato pode contemplar uma variabilidade de perspectivas, como: econômica, contábil, antropológica, social, psicológica *etc.*

No domínio do direito, entretanto, **o fato terá que corresponder a uma definição jurídica.** Por conta do que temos defendido até aqui, **a realidade jurídica é singularmente diferente da efetiva** e, por consequência, de outras realidades eventualmente fictícias, tais como a economia, as finanças e a política. A possibilidade da construção de um conceito jurídico pode refletir uma *"intertextualidade"* (definições) de outros saberes, mas, mediante a apropriação à realidade jurídica, **quedará essa estrutura sistemática**[543]:

> Os sistemas jurídicos não são concebidos como se as pessoas pudessem dar entrada no mundo jurídico quaisquer fatos, ainda atos humanos fazendo-os jurídicos. Em verdade, ainda que amplamente, o direito limita a classe dos atos humanos que podem ser juridicizados. Mundo fático e mundo jurídico não são coextensivos. Noutros termos: somente dentro de limites pré-fixados, podem as pessoas tornar jurídicos atos humanos e, pois, configurar relações jurídicas e obter eficácia jurídica[544].

A intenção da lei não pode ficar ao arbítrio dos operadores do direito, principalmente em sede de aplicação e interpretação. A lei deve formalizar o que pretende comunicar, sob o preço de não ter validade: *"[...] é necessário interpretar a forma para outorgar-lhe conteúdo"*[545].

Muitas vezes, uma norma tributária legítima, definida dentro das premissas constitucionais formais e materiais - com especial menção à Legalidade e à Capacidade Contributiva - é deformada por ficções jurídicas tributárias, ficções de sistema de produção de leis no Direito Tributário. A desfiguração pode acontecer em qualquer critério da norma de incidência, produzindo uma obrigação tributária ilegítima, modificando a natureza do tributo, e, na maioria das vezes, comprometendo a validade da exação[546].

---

[543] *Ibid.*, p. 312-322. Concordamos com PAULO DE BARROS CARVALHO ao apontar reticências em julgar o direito a partir de critérios não jurídicos: *"A teoria tradicional vem anunciando, sempre com catedrática gravidade, que havendo dúvidas na interpretação da legislação tributária, o intérprete deve fazer prevalecer o conteúdo em detrimento da forma, de tal modo que, em se tratando de tributos, o conteúdo (econômico) dos atos e fatos há de predominar sobre a forma (jurídica), técnica de compreensão conhecida, em língua inglesa, por 'substance over form doctrine'. O expediente exegético recomenda que se dê preferência à significação que 'estaria no substrato dos negócios jurídicos', em face dos suportes físicos dos textos legislados. Proposição desse estilo, certamente, privilegia a corrente daqueles que pretendem inserir no discurso jurídico a conhecida e insistente interpretação econômica do direito"*.

[544] PONTES DE MIRANDA, **Tratado de Direito Privado...,** *op. cit.,* v. III , p. 82.

[545] PAULO DE BARROS CARVALHO,**Curso...,** *op. cit.,* p. 324.

[546] PACHECO, **Ficções...,** *op. cit.,* p. 313-318.

Outro ponto que repisamos é a necessidade de cumprimento dos campos das "jusestatalidades" formal e material, porquanto indispensáveis para aferir a validade e a compatibilidade da norma tributária com a Constituição.

A técnica legislativa é tarefa consistente em apurar os fatos da vida para adequá-los à realidade jurídica, seja porque tais condutas necessitam de regulamentação para a viabilidade harmônica, imediata, do convívio social, como acontece com as normas penais, seja porque alguns fatos da vida são eleitos para gerarem obrigações, atinentes a viabilizar um projeto comunitário. O Direito Tributário elege fatos jurídicos, capazes de criarem obrigações para os administrados. A adequação da lei ao fato jurídico, impende que se reduza a *"[...] complexidade natural, em favor da precisão jurídica"*[547].

Não por outro motivo, as leis recorrem à técnica ficcional para eleger elementos que objetifiquem as normas, determinando o momento exato em que o fato ocorre, para efeitos jurídicos, à revelia das possíveis ocorrências factuais; seja determinando quem responderá pela obrigação, o local de sua ocorrência *etc.* Logo, *"[...] a ficção prescinde da realidade extrajurídica para criar uma realidade juridicamente diferente"*[548].

A técnica legislativa, atinente a precisar os fatos jurídicos, não tem outro objetivo além de operacionalizar o campo de incidência das normas tributárias. O uso de ficções, nesse caso, nada mais é do que método científico, concernente a explicar a realidade e adequá-la, à medida do possível, à ordem jurídica tributária. PÉREZ DE AYALA usa como exemplo da objetificação da vida à norma tributária a definição do período da tributação dos impostos, nos quais os fatos

---

[547] DE PAOLA, **Ficções...,** *op. cit.,* p. 99.

[548] PÉREZ DE AYALA, ***Las Ficciones...,*** *op. cit.,* p. 31, *"Neste trabalho de abstração dos dados pré-jurídicos do direito, que tem sido chamado de redução dos elementos substanciais do direito, o processo de 'transformação conceitual a que a realidade está submetida, pode atingir o seu extremo no caso da ficção', e pode indicar que a ficção prescinde da realidade extrajurídica para criar uma realidade juridicamente diferente. A ficção suprime, prescinde, uma série de exigências da realidade que, se fossem tidas em conta, imporiam, dentro da lógica jurídica, um resultado jurídico determinado não conveniente. E prescinde de tais exigências e cria uma verdade jurídica que não as toma em consideração, porque tal ficção é um meio de que dispõe o legislador para alcançar certos graus de 'jurídica precisão' e, ao longo de sua passagem, certos efeitos, que sem a ficção seriam difíceis ou impossíveis de alcançar (13 bis)"* (tradução nossa). No original em espanhol: *"En este trabajo de abstracción del dato pre-juridico en el Derecho, que se ha llamado de reducción de los elementos substanciales del derecho, el proceso de 'transformación conceptual a que es sometida la realidad, puede alcanzar su extremo en el caso de la ficci', puede indicado, la ficción prescinde de la realidad extra-jurídica para crear una realidad jurídicamente diferente. La ficción suprime, prescinde de, una serie de exigências de la realidad que, de ser tenidas en cuenta, impondrían, den tro de la lógica jurídica, un resultado jurídico determinado no conveniente. Y prescinde de aquellas exigencias y crea uma verdad jurídica que no las toma en consideración, porque tal ficción es un medio de que dispone el legislador para alcanzar ciertos grados de 'precisión jurídica' y, a su través, ciertos efectos, que sin la ficción serian dificiles, o imposibles e alcanzar (13 bis)"*.

tributários são continuados, como ocorre no Imposto de Renda[549]. **Nesses casos, o uso da ficção é mera técnica legislativa de precisão do direito; não chega sequer a contrariar a realidade jurídica; é uso da técnica ficcional como se, atinente a tornar operacional a realidade jurídica estabelecida pela ordem jurídica.**

Esse uso de ficções, como técnicas de operacionalização da realidade jurídica, não faz nada além de possibilitar o campo eficacial das normas. Elas não se incompatibilizam com a estrutura do ordenamento jurídico, antes a viabilizam. Diferentes são as ficções tributárias de produção de leis, que desnaturalizam a matriz tributária constitucional de um tributo, criando obrigação tributária não consistente com a constituição. Nos próximos itens deste estudo, traremos algumas ocorrências de possíveis ficções tributárias de leis, apontando a incoerência com eventual matriz tributária legítima, partindo de um exame geral de como proceder no reconhecimento desses constructos jurídicos e de como evitá-los.

5.3.2 Finalidade das Leis Tributárias que Contemplam Alguma Ficção de Sistema

O motivo de uma ficção jurídica, de forma geral, foi apontado no primeiro capítulo deste estudo, onde nos coadunamos com FULLER e concluímos que *"Uma ficção só se torna compreensível quando sabemos por que ela existe, e só é possível essa especulação anotando-se o motivo de seu autor"*. Assim, *"[...] o propósito de qualquer ficção é conciliar um resultado jurídico específico com alguma premissa ou postulado. Onde não são assumidas premissas intelectuais, a ficção não tem lugar"*[550].

O uso de ficções e de presunções absolutas, no Direito Tributário, em geral, tendem a evitar **evasão tributária** e **otimizar a arrecadação**[551]**.** Trata-se de um problema nevrálgico compatibilizar a capacidade arrecadatória do estado, com a realidade efetiva da produção de renda e riquezas por potenciais contribuintes. Mesmo em face dos avanços da tecnologia à

---

[549] *Ibid.*, p. 31-33.

[550] ***Legal...,*** *op. cit.,* p. 51*, "[...] o objetivo de qualquer ficção é conciliar um resultado jurídico específico com alguma premissa ou postulado. Onde nenhuma premissa intelectual é assumida, a ficção não tem lugar"* (tradução nossa). No original em inglês: *"[...] the purpose of any fiction is to reconcile a specific legal result with some premise or postulate. Where no intellectual prem ises are assumed, the fiction has no place".;* e p. 49-82, *"Uma ficção só se torna compreensível quando sabemos por que ela existe, e só podemos saber isso quando sabemos o que motivou seu autor"* (tradução nossa). No original em inglês: *"A fiction becomes understandable only when we know why it exists, and we can know that only when we know what actuated its author".*

[551] PACHECO, **Ficções...,** *op. cit.,* p. 313-315.

serviço da identificação da Capacidade Contributiva, ainda assim, a diferença entre o potencial e a arrecadação efetiva é grande. Esse é um dos motivos pelos quais as leis tributárias tendem a recorrer ao uso das ficções, fato, entretanto, que não justifica o uso abusivo e incompatível com os preceitos constitucionais.

O **combate de fraudes tributárias**, a **eficiência arrecadatória** e o **desenvolvimento do Direito Tributário**, haja vista de que não goza de *"[...] independência no que tange à razão e aos propósitos de sua existência [...]"*, são os motivos mais substanciais ao aparecimento das ficções legais tributárias[552].

Uma forma discutível da conferir finalidade à ficção tributária de produção de leis, por exemplo, seria levar em conta uma análise econômica do Direito, utilizando-se, como critério de tributação, a relação econômica implícita no negócio formal, por ser mais adequada à aferição da Capacidade Contributiva. Porém, vemos graves problemas em invadir o Direito Tributário com formas não previstas por lei, para demonstrar manifestação de riqueza[553].

ALBERTO XAVIER adverte que uma interpretação econômica do fato jurídico tributário pode atender à Capacidade Contributiva, entretanto, por causa dos tipos fechados tributários, acabariam descumprindo o Princípio da Legalidade. Trata-se de um cômputo difícil entre Justiça Tributária e Segurança Jurídica, mas a não observância, ainda que pontual, da Legalidade, pode dar margem a toda sorte de arbítrios do Estado, o que não se coaduna com o plano material da Capacidade Contributiva[554].

CRISTIANO CARVALHO adverte que o uso de ficções no Direito Tributário pode ser legítimo, quando ambicione otimizar a operacionalidade do sistema, em sentido contrário, *"Ficções que ultrapassam essa função meramente integradora devem sucumbir ao teste da constitucionalidade"*[555].

As leis tributárias contemplarão a técnica cognitiva da ficção, para atender, grosso modo, a alguma motivação, seja ela aumento da arrecadação, diminuição da sonegação, limites à elisão tributária, adequação à atualidade do Direito Tributário e ao seu desenvolvimento,

---

[552] CRISTIANO CARVALHO, **Ficções...,** *op. cit.,* p. 245.

[553] GERALDO ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 24. ATALIBA adverte que *"Os institutos e categorias jurídicas só são válidos e operantes nos quadrantes do direito. Daí o terrível engano dos que pensam que a economia e o direito podem estudar um mesmo objeto, o tributo por exemplo, intercambiando informações, observações, princípios e técnicas de compreensão, operação e aplicação. O conceito de tributo, para o direito, nasce e esgota-se no universo jurídico"*.

[554] **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**, p. 249-251.

[555] **Ficções...,** *op. cit.,* p. 250.

otimização dos métodos arrecadatórios em face de novas tecnologias, enfim, a ficção tributária, como um mecanismo de eficiência a tributação, com o escopo de solução de questões objetivas, desde que a eficiência arrecadatória não contraste com ordem hierarquicamente superior da estrutura do Direito Tributário.

5.3.3 Formalização das Ficções de Produção de Lei Tributária na Estrutura da Norma de Incidência

5.3.3.1 Introdução

A regra matriz de incidência tributária é um **protótipo genérico,** que descreve um fato, passível de ser realizado por uma pessoa, no mundo dos fenômenos, e que manifesta alguma capacidade de contribuir do sujeito passivo. Por ser genérica, atinge o maior potencial possível de sujeitos de forma equânime. A principal característica da norma tributária genérica é que sua essência é constitucional, ou seja, os principais dados das possíveis incidências tributárias estão, de antemão e genericamente, indicadas no texto da Constituição de 1988.

A regra geral conta com muitas vantagens de ordem epistemológica. Trata-se de expediente técnico para conhecer uma dada verdade fenomênica, de natureza tributária, proporcionando aos intérpretes um modelo formal e rigoroso da norma tributária, apto a ser aplicado no campo do Direito Positivo, mediante a substituição de seus critérios lógicos, seja no plano semântico ou no pragmático[556].

A descrição genérica e hipotética de um fato, passível de ser um fato jurídico tributário, é uma *"[...] entidade conceitual [...]"*, ao passo que sua ocorrência no mundo dos fatos *"[...] empiricamente verificáveis (hic et nunc)"*, será individual e designado em determinado tempo e espaço[557].

Repisamos que o protótipo genérico, que goza de rigor técnico, cujos elementos ou *"variáveis lógicas"* podem ser modificadas, mantendo-se a rigidez científica, somente serão preenchidos pelo legislador, *"[...] preso estritamente ao estabelecido – embora implicitamente – na Constituição"*[558].

---

[556] PAULO DE BARROS CARVALHO, **Teoria da Norma Tributária**, p. 110-142.
[557] GERALDO ATALIBA, **Hipótese...,** *op. cit.,* 74-76.
[558] PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...,** *op. cit.,* p. 125-187; ATALIBA, **Hipótese...,** *op. cit.,* p. 80-81.

As normas tributárias instituidoras dos tributos, sinteticamente falando, apesar de já terem sido profunda e brilhantemente, tratadas pela doutrina pátria (GERALDO ATALIBA, PAULO DE BARROS CARVALHO, ALFREDO AUGUSTO BECKER, JOSÉ ROBERTO VIEIRA *etc.*), compreendem uma hipótese - núcleo de acontecimento fático em determinado tempo e espaço - as quais, uma vez realizado o fato jurídico tributário, têm o condão de fazer nascer uma relação jurídica tributária. O consequente da norma deve ser tal que estabeleça os sujeitos da relação e a quantificação da obrigação tributária pertinente[559].

A representação simbólica da norma que adotaremos é a de PAULO DE BARROS CARVALHO, podendo assim ser materializada:

1. **"Ht ≡ Cm (v.c) . Ce . Ct"** (Ht = Hipótese Tributária; CM = critério material; v= verbo; c= complemento verbal; Ce = critério espacial; Ct = critério temporal; . = multiplicador lógico).

2. **"Cst ≡ Cp (sa.sp) . Cq (bc.al)"** (Cst = consequente tributário; Cp = critério pessoal; sa = sujeito ativo; sp = sujeito passivo; Cq = critério quantitativo; bc = base de cálculo; al = alíquota; . = multiplicador lógico)[560].

A menção perfunctória à norma jurídica de incidência tributária, somente tem caráter analítico, no presente trabalho, como forma de demonstrar a possibilidade da ocorrência de ficções em qualquer ponto da regra matriz. Os critérios da norma jurídica tributária **não são autônomos,** a não ser para fins didáticos, ou seja, a alteração de qualquer um deles pode redundar em novo tributo. Caso se aplique a qualquer critério uma ficção tributária, em substituição ao critério original, poderá ter como efeito um novo tributo[561].

5.3.3.2 Critério Material e análise do Artigo 110, do Código Tributário Nacional

Como já nos demoramos em afirmar, em consenso com toda a doutrina que usamos de fonte até aqui, não é possível criar tributo sem lei que o estabeleça. O critério material da norma (Cm), realiza-se pelo legislador ordinário, em estrita consonância com a descrição das

---

[559] ATALIBA, **Hipótese...,** *op. cit.,* p. 51-117, PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...,** *op. cit.,* p. 311- 415, BECKER, **Teoria Geral...,** *op. cit.;* JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A Regra-Matriz da Incidência do IPI,** p. 64-68.

[560] PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...,** *op. cit.,* p. 429-430.

[561] PAOLA, **Presunções...,** *op. cit.,* p. 116-117.

competências tributárias constitucionais, expresso por um verbo transitivo, que impõe um complemento.

Sobre a construção do critério material da hipótese, adverte ROQUE CARRAZZA:

> Repisamos que as competências tributárias das pessoas políticas foram desenhadas, com retoques à perfeição, por grande messe de normas constitucionais. Tais normas operam como balizas intransponíveis, guiando o legislador ordinário (federal, estadual, municipal ou distrital) na criação, *'in abstracto'*, das várias exações. O Código Magno, ao conferir, as pessoas políticas, competências tributárias teve o cuidado de lhes gizar todos os contornos. Em razão disto, o legislador ordinário federal, ao descrever os vários aspectos da norma jurídica instituidora (ou majoradora) de cada tributo, deve observar os parâmetros constitucionais que disciplinam o exercício de sua competência tributária[562].

Outrossim, a Constituição teve o cuidado de predefinir todas as hipóteses de incidência, sobretudo no que diz respeito ao critério material, cabendo apenas a compreensão, investigação e imposição de tributo, em estrita consonância sistemática entre os protótipos tributários constitucionais e os princípios constitucionais gerais e tributários[563].

ALBERTO XAVIER recomenda que a Legalidade Tributária não se restrinja apenas à reserva de lei, mas demande uma lei revestida de especiais características, contendo o *"[...] o próprio critério de decisão do órgão de aplicação do direito no caso concreto [...]"*. Isso quer dizer que, diretriz constitucional, de antemão, categorizará o verbo e seu respectivo complemento, capazes de ver consumado o fato descrito na hipótese de uma determinada espécie de tributo[564].

O critério material trata-se de uma abstração, a princípio, atemporal e não espacializável, apto a constituir o núcleo da hipótese de um tributo. Em geral, o uso da ficção no critério material da norma de incidência cria um problema de conflito de competências[565].

Muitos desses problemas de competência decorrem de uma falsa compreensão acerca de um instituto típico do direito privado, embora a lei não possa modificar esses conceitos, quando expressos ou implícitos na Constituição, conforme enuncia o Código Tributário Nacional:

---

[562] **ICMS**, p. 41.

[563] PACHECO, **Ficções...,** *op. cit.,* p. 372.

[564] **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva,** p. 17-20.

[565] CRISTIANO CARVALHO, **Ficções....,** *op. cit.,* p. 278-279.

> Artigo 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Sobre esse tema, MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE, em escorreita análise, aponta que o artigo 110, do Código Tributário Nacional, embora com caráter preponderantemente *"[...] didático, mas, por ser vertido em linguagem prescritiva do direito positivo,* ***deve necessariamente ser obedecido****"* (grifo nosso)[566].

Não se pode olvidar ser o Direito comprometido com a dinâmica social, definitivamente influenciado por novas modalidades de relações e comportamentos humanos, para os quais deve oferecer solução e paz social, mediante a Segurança Jurídica. O trabalho do Direito Tributário, em relação à realidade objetiva, é secundário. Consiste em se debruçar sobre a conversão em direito da dinâmica social e, eventualmente, atribuir-lhe caráter tributário, caso manifestem alguma ação caracterizável como tributável.

CRISTIANO CARVALHO previne que o Direito Tributário cuida da "juridicização" dos fatos sociais, mediante a utilização de institutos de direito privado definidos, de antemão, por essa área jurídica. Com menor incidência, atribui efeitos tributários, oriundos de conceitos de algum ramo do direito positivo[567]. Entendemos que isso ocorre porque é trabalho científico, oriundo de campos específicos do direito, alinhar os fatos da vida à natureza jurídica a que devem pertencer, bem como seus efeitos jurídicos, que somente são aferidos mediante a conjunção do fato ao ramo do direito com ele dialogável. Não por outro motivo, a título exemplificativo, o conceito de tributo é de responsabilidade do Direito Tributário, o de posse, propriedade, coisa, mercadoria, venda *etc.,* são concepções de Direito Privado.

Utilizando-se da lição de GIAN ANTÔNIO MICHELI, para quem o Direito Tributário ***"é um direito de sobreposição"*** (grifo nosso), CRISTIANO CARVALHO ressalta que, *"Pelo fato, contudo, de a regra tributária ser sobreposta a outros institutos e situações previamente reguladas pelo direito [...]"* fica proibida, por força do artigo 110, do Código Tributário Nacional, lei superveniente tributária corromper, na hipótese de incidência tributária,

---

[566] **Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**, p. 533.

[567] **Ficções...,** *op. cit.,* p. 276-278.

significados de direito privado[568]. Somente quando os conceitos de direito privado não foram utilizados pelas Constituições Federal, Estaduais ou Distrital, ou por uma Lei Orgânica municipal, ou quando os conceitos foram utilizados, mas não para definir ou limitar competência tributária, é que poderá haver casual alteração pelo Direito Tributário, de outra sorte, não poderá haver adulteração de institutos já definitivamente estudados, definidos e conceituados por outros ramos da ciência do direito.

Quando o legislador tributário deforma um instituto de Direito Privado, ele não está modificando a natureza do conceito, já demorada e reiteradamente aplicado no mundo jurídico, ele está corrompendo uma definição que poderá, pela inapropriada deturpação de sua substância, criar uma obrigação tributária onde não existia. Portanto, os critérios elementares da matriz tributária não podem ser vilipendiados para atender à mera intenção arrecadatória[569].

A modificação de conceito, natureza ou alcance, de um instituo de direito privado, no campo do Direito Tributário, trata-se de **típica ficção tributária de sistema** e, essas confusões podem produzir um caso de bitributação ou uma contrariedade com a estrutura do sistema, desalinhando-se do Princípio do Pacto Federativo, por exemplo.

5.3.3.3 Critério Material e Obrigação de Dar e Fazer

Bons exemplos de ficções no Direito Tributário são algumas confusões sobre a **natureza de obrigações de dar e fazer**, típicas de direito privado, e que geram disputas e dúvidas acerca de qual tributo irá incidir.

A título de amostragem, mencionamos a expressão *"locação de bens móveis"*, constante do então item 79 da Lista de Serviços, veiculada pelo Decreto-lei nº. 406, de 31 de dezembro de 1968, na redação dada pela Lei Complementar nº. 56, de 15 de dezembro de 1987, julgada inconstitucional pelo Recurso Extraordinário nº. 116.121-3, oriundo de São Paulo. Na decisão, a maioria dos ministros entendeu que *"[...] a lei tributária não pode alterar a*

---

[568] **Curso de Direito Tributário**, p. 17 *et seq.;* **Ficções...,** *op. cit.,* p. 278.

[569] Em sentido similar, HARET, **Teoria e Prática...,** *op. cit.,* p. 270-271: *"Na determinação das características essenciais e necessárias há que tomar em nota que a lei tributária não poderá alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias, tal como prescreve O art. 110 do CTN. Logo,* ***os elementos essenciais do tipo, aquilo que o particulariza, não poderão ser criados aleatoriamente*** *pelo aplicador do direito tributário, para fins de atingir suas finalidades exacionais. A essencialidade será aquela mesma dos conceitos normalmente aceitos pelo direito"* (grifo nosso).

definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado", fenômeno ocorrido quando o legislador infraconstitucional considerou, **de forma fictícia**, a locação de bens móveis como serviço[570].

AIRES BARRETO tece uma adequada definição de serviço tributável, no sentido de ser *"[...] o desempenho de atividade econômica apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo"* [571]. Serviços, de acordo com a hermenêutica constitucional, versariam, somente, sobre uma obrigação de fazer, com conteúdo econômico, consistente em produzir uma utilidade para um terceiro tomador do serviço, a quem o prestador não está subordinado, e em regime de direito privado.

Os serviços, passiveis de tributação do ISS, não podem ser os de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, conforme disposição do artigo 155, II, da Constituição Federal 1988, e serão disciplinados por **lei complementar**, a qual: 1. fixará alíquotas máximas e mínimas; 2. excluirá do âmbito de sua incidência exportações de serviços para o exterior; 3. regulará a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados - artigo 156, §3°, da Constituição de 1988 - além de 4. cumprir as funções da lei complementar em matéria tributária - artigo 146, da Constituição de 1988.

Quando a lei definiu, como hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços, a locação de bens móveis, corrompeu os conceitos de serviço e de locação, que são oriundos do Direito Civil. O item 79 da Lista de Serviços do Decreto-lei nº. 406, de 31 de dezembro de 1968, tratou a locação de móveis **como se** fosse um serviço afeto à estipulação contida no artigo 155, III, da Constituição de 1988. Nesse sentido, **criou-se uma obrigação tributária pela utilização de ficção de sistema no critério material da norma de incidência do ISS.**

No julgamento que quedou na inconstitucionalidade da expressão **"locação de bens imóveis"**, no critério material da norma impositiva do ISS, o ministro MARCO AURÉLIO

---

[570] **Supremo Tribunal Federal**, Recurso Extraordinário nº. 116.121-SP, Relator: Min. Octavio Gallotti, Brasília, 11 de out. 2000, disponível em https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID =206139, acesso em 20 jan. 2024: *TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.*

[571] **ISS na Constituição e na Lei**, p. 35.

mencionou que houve *"[...] inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas"*, reforçando o fato do aludido critério material tratar-se de uma ficção de sistema[572].

CRISTIANO CARVALHO aponta ser a Lista Anexa à Lei do Imposto sobre Serviços, uma verdadeira coleção de ficções tributárias de sistema, consistentes em desnaturar o tipo de obrigação pertinente ao ISS - obrigação de fazer - substituindo-as por obrigações de dar. A lista chega a contemplar, como hipótese do tributo, no item 19, a *"[...] venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres"*[573]. Venda, definitivamente, não é serviço, de sorte que a atual Lista Anexa à Lei Complementar nº. 116, de 31 de julho de 2003, **considera venda como se fosse a prestação de um serviço**[574]**.**

Outro exemplo de modificação, imposta por uma ficção, ao critério material da norma de incidência, é a previsão do artigo 2º, I, da Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996, na parte que prevê o *"[...] fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares"*[575].

ROQUE ANTONIO CARRAZZA, sobre o momento do nascimento da obrigação tributária do ICMS, inclina-se pela inconstitucionalidade do mencionado dispositivo da Lei Kandir. O fornecimento de alimentos e bebidas em bares, restaurantes e similares é, segundo CARRAZZA, **prestação de serviço**, **não tipificável como operação mercantil**, consistente no núcleo da hipótese do ICMS, segundo a Constituição de 1988. Para ele, *"Os gêneros*

---

[572] **Supremo Tribunal Federal**, Recurso Extraordinário nº. 116.121-SP, Relator: Min. Octavio Gallotti. Brasília, 11 de out. 2000, disponível em https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139, acesso em 20 jan. 2024. Marco Aurélio, em seu voto nesse julgado consignou o seguinte: *"Tenho para mim, na mesma linha de entendimento exposta por AIRES FERNANDINO BARRETO ("Revista de Direito Tributário", vol. 38/192) e por CLÉBER GIARDINO ("Revista de Direito Tributário", vol. 38/196), que a qualificação da "locação de bens móveis", como serviço, para efeito de tributação municipal mediante incidência do ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis."*

[573] **Ficções...,** *op. cit.,* p. 281.

[574] Lei Complementar nº. 116, de 31 de julho de 2003, dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, p. 03, 01 ago. 2003, disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm, acesso em: 20 jan. 2024.

[575] Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996, dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial da União, Brasília, DF, p. 18261, 16 set. 1996, disponível em https://www.planalto. gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm, acesso em 21 jan. 2024.

alimentícios e as bebidas são meros componentes do serviço ao qual se relacionam [...]", não sendo identificáveis com o conceito constitucional de mercadoria:

> Como tivemos a oportunidade de demonstrar em nosso livro "Conflitos de Competência – Um Caso Concreto" (São Paulo, Ed. RT, 1984), o fornecimento de alimentação, bebidas *etc*. em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares é apenas o meio através do qual se perfaz o chamado "serviço de restaurante". Tipifica uma prestação de serviço (embora com emprego de "matérias-primas"), sendo tributável, destarte, apenas pelo Município (por meio de ISS) onde ela se verificou[576].

Outra situação de confusão entre obrigações de fazer e dar, é o caso do critério material do Imposto sobre Produtos Industrializados. JOSÉ ROBERTO VIEIRA, em reto raciocínio, verifica que a hipótese de incidência do IPI tem, como verbo do critério material, "**realizar"**, retirado da interpretação sistemática da Constituição, do artigo 155, §2º, XI: *"[...] o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação,* ***realizada*** *entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos"*[577].

O referido imposto, para coadunar-se com a previsão da Carta Maior, terá que consistir numa ação posterior ao ato de industrializar propriamente dito. Pela hermenêutica constitucional do IPI na Constituição de 1988, mormente o §3º, II, do artigo 153, verifica-se que *"[...] será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada* ***operação*** *com o montante cobrado nas anteriores"*. Assim, *"A hipótese de incidência tributária do IPI tem por critério material [...]* ***o realizar operações com produtos industrializados*** *[...]"* (grifo nosso) e com produtos já antes "industrializados", no particípio passado[578].

As operações jurídicas, realizadas com produtos já industrializados, consistentes em transmitir sua posse ou a propriedade, resultam, de forma contundente, em *"****uma obrigação de dar****"* (grifo nosso)[579]. Nos casos em que haja previsão de incidência do IPI, em detrimento do ISS, **como o ocorrido na industrialização por encomenda**, a típica obrigação de dar do IPI é substituída pela obrigação, que no caso em cotejo, é **preponderantemente de fazer**. Portanto,

---

[576] **ICMS,** *op. cit.,* p. 60-61.

[577] Imposto Sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiana entre Tributos, *in* SANTI; MOSQUERA; ZILVETI (coord.), **Tributação das Empresas**: Curso de Especialização, p. 176-179.

[578] JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A Regra-Matriz...,** *op. cit.,* p. 83.

[579] *Ibid.*, p. 84.

tributa-se a figura do contrato de empreitada de materiais, caracterizada pela industrialização por encomenda, **como se fosse uma obrigação de dar**, característica do IPI:

> [...] fixando a atenção nos comandos da Carta Suprema, compreendemos haver uma obrigação de dar no critério material da hipótese de incidência tributária do IPI, enquanto, no mesmo critério da norma jurídica do ISS, detectamos uma obrigação de fazer; identificamos, então, as áreas em que se aproximamos dois impostos: os serviços complexos (ISS) e as industrializações por encomenda (IPI); áreas em cuja interface surpreendemos a figura do contrato de **empreitada de materiais;** entidade jurídica de direito privado que, à luz daqueles critérios distintivos constitucionais (obrigação de dar e de fazer) - razão seja dada a José Eduardo Soares de Melo (1991, p. 129-130; 2009, p. 104) - **só se pode curvar à incidência do ISS, inadmitindo-se a tributação pelo IPI** (grifos no original)[580].

Tais situações, enumeradas nos exemplos de ficção de sistema, no critério material da norma de incidência, revelam casos graves de "conflito de competência". TIMM DO VALLE aposta que o referido conflito é sanado pela *"[...] observação da* ***'primazia do objeto da relação jurídica'****"* (grifo nosso)[581].

Visto pela óptica das ficções, lembremos das lições de ALF ROSS, que adverte sobre os perigos de leis ficcionais, quando aplicadas em desavença com a natureza da situação jurídica original. Nem sempre a ficção será viável, pois pode haver casos profundamente distintos - em que se estudou a situação original - para os quais não seria adequa na situação fictícia[582].

Nos episódios em que se atribui efeitos jurídicos por outros, em desacordo com o desenho da norma superior, **estamos diante de uma ficção que se opõe à estrutura da realidade jurídica.** Levando-se em conta que a essência da matriz dos tributos é constitucional, bem como a divisão das competências tributárias, em rígido acordo com o Princípio Federativo, não pode uma ficção de sistema, principalmente pela sua precariedade e serventia restrita, opor-se ao Texto Máximo.

Conforme já nos demoramos em apontar, *"[...] o propósito de qualquer ficção é conciliar um resultado jurídico específico com alguma premissa ou postulado. Onde não são assumidas premissas intelectuais, a ficção não tem lugar"*[583]. As ficções tributárias só teriam espaço mediante uma justificativa absolutamente crível com sua a utilidade, seja para otimizar

---

[580] JOSÉ ROBERTO VIEIRA, IPI X ICMS e ISS: Conflito de Competências ou Sedução das Aparências ? *in* SANTI; CANADO, **Direito Tributário**: Tributação do Setor Industrial, p. 78.

[581] VALLE, **Princípios...,** *op. cit.,* p. 577.

[582] *Legal..., op. cit.,* p. 232.

[583] FULLER, ***Legal...,*** *op. cit.,* p. 51,

a arrecadação e a fiscalização, seja para combater a sonegação tributária ou, para desenvolver o Direito Tributário. Esse uso, contudo, é restrito. Impende que a ficção seja prevista em lei formal e material formal, em íntima adequação com a ficção utópica heurística da estrutura do sistema tributário, qual seja, toda a base epistemológica e a axiologia constitucional erigidas em norma - aquilo que se considera certo e justo para o Texto Magno.

Nos casos de incoerência acerca da incidência do IPI, do ICMS e do ISS em obrigações de dar ou fazer, as ficções anotadas neste estudo, como uma pequena amostragem da sua ocorrência no critério material das hipóteses de incidência tributárias, **não vislumbram evitar evasão tributária, otimizar arrecadação, desenvolver o Direito Tributário** sequer **qualquer política tributária afirmativa,** que justificasse eventual ponderação de princípios, mesmo porque, caso fosse isso, deveria haver previsão expressa na Constituição de tal política. Tratam-se, no entanto, de ficções no critério material que não correspondem ao modelo de Pacto Federativo escolhido na época da feitura da Constituição de 1988, consistentes: 1. na desconcentração de renda das mãos da União, pois, naquele momento histórico, visava-se uma divisão tributária mais equânime entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, 2. na otimização da responsabilidade fiscal e 3. na eficiência administrativa, dos Estados, Municípios e Distrito Federal[584].

5.3.3.4 Critério Material e Imposto de Renda

---

[584] FERNANDO REZENDE; JOSÉ ROBERTO AFONSO, ***Increased Decentralization and Macroeconomic Policy in Brazil***, disponível em https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/12594/1/Incrised_decentralization_and_macrocnomic_policy_in_brazil.pdf, acesso em 02 fev. 2024, p. 01. Segundos os autores: *"O processo de reforma constitucional, que se seguiu à entrega da presidência aos civis em 1985, deu novo impulso às forças por trás do movimento pela descentralização econômica. A coligação política, que assumiu o poder naquele mesmo ano, foi definitivamente engajada com a reivindicação nacional de dar aos Estados e aos governos locais melhores condições para cumprirem as responsabilidades públicas. A descentralização foi vista por alguns como uma nova forma de panaceia, contribuindo para um melhor controle sobre a administração e decisões; para uma maior eficiência nas despesas públicas; para reduzir custos na produção de serviços urbanos e sociais; para a consolidação da transição do autoritarismo para a democracia"* (tradução nossa). No original em inglês: *"The constitutional reform process which followed the handing over of the presidency to the civilians in 1985 gave new impetus to the forces behind the movement towards decentralization. The political coalition that took power in that sarne year were definitely engaged with the national claim for giving state and local governments better conditions to meet the public responsibili ties. Decentralization was viewed by some as a new form of·panacea; it should contribute to better control over governmental decisions; to more efficiency in public spending; to lower costs in the production of urban and social services; to the consolidation of the transition from authoritarism to democracy."*

São muitos os exemplos que poderíamos pinçar para demonstrar a insistente presença de ficções de sistema no critério material da hipótese do Imposto de Renda. As ficções mais comuns, observadas no IR, tendem a corromper o **conceito de renda**.

Importante avultar que, qualquer noção de renda, aplicável ao Direito Tributário, deve ser construída a partir da hermenêutica constitucional do instituto, consagrado no artigo 153, III, da Constituição Federal. As tratativas doutrinárias e jurisprudenciais acerca de um conceito jurídico do tema parecem inesgotáveis, sobretudo as teses provenientes das ciências econômicas e financeiras. Em amarrada síntese, seriam três os principais pontos acerca do significado de renda: 1 **teoria da renda-produto,** 2. **teoria da renda-acréscimo patrimonial** e, 3. **teoria legalista**[585].

A teoria legalista estrita defende não haver um conceito de renda, além daquele tecido pelo legislador infraconstitucional, ao passo que, a ampla, prevê que um conceito legal de renda não pode extrapolar os limites formal e material da Constituição. Nesse rumo, JOSÉ ROBERTO VIEIRA observa que boa parte da doutrina adotou o conceito de renda como acréscimo patrimonial. Embora seja instigante analisar as motivações pré-jurídicas (econômicas, financeiras *etc.*) do legislador para tal desiderato, *"[...]* ***o que faz e deve fazer nosso interesse é o conceito jurídico, e sobretudo constitucional, de renda****"* (grifos no original)[586].

Nessa lógica, em aquiescência com raciocínio de ROBERTO QUIROGA MOSQUERA, o professor da Universidade Federal do Paraná, empreita uma noção constitucional do referido conceito, mediante hermenêutica do Texto Máximo, identificando que é:

> no património, o índice de tributação constitucionalmente escolhido para separar os tributos entre os que atingem o património estático (não sujeito a mutações - a chamada "riqueza velha") e os que acertam o património dinâmico (que sofre mutações), e subdividindo estes últimos em tributos que alcançam o património dinâmico independentemente de acréscimo e aqueles que o fazem com acréscimo (a dita "riqueza nova"); situando-se, o Imposto sobre a Renda, nesta última subdivisão: ferindo, portanto, **a renda, ou o "acréscimo patrimonial"** (grifos no original)[587].

---

[585] JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Pelos Velhos Caminhos do IRPJ, do Conceito de Renda e da Compensação de Prejuízos, sob Novas (?) Luzes: Uma Epopéia Tributária! *in* MOREIRA *et al*, **O Direito Tributário**: Entre a Forma e o Contúdo, p. 603-604.

[586] *Ibid.*, p. 606.

[587] *Ibid.*, p. 612.

De todo o exposto, inclinamo-nos no sentido de preferir os conceitos e teses cuja arquitetura busquem, cientificamente, na Constituição, seu significado. Nesse sentido, entendemos ser incompatível com o teste constitucional uma ficção de sistema que amplie o conceito de renda, desconsiderando versar riqueza nova, aferível mediante sua disponibilidade[588].

A verificação do uso de ficções no critério material do Imposto sobre a renda e proventos deve avaliar se a situação, **falsificada**, no sentido coloquial, conscientemente, criou obrigação tributária incompatível com o núcleo constitucional; verificação que levará à inconstitucionalidade da exação. Há casos nos quais, a infidelidade ao conceito de renda cria obrigação tributária atinente à competência de outro ente federativo, conforme demonstraremos mais adiante. Outrossim, a ficção em Direito Tributário tem funções restritas e sempre respeitosas ao Texto Maior:

> Qualquer norma, portanto, que crie, por ficção, um outro tipo (critério material), que não aquele tipo cerrado que foi utilizado para a distribuição de competências tributárias em nível constitucional, estará de uma forma invasiva, atacando o sistema e criando tributo ilegítimo, desconsiderando a tipicidade, capacidade contributiva e o não confisco[589].

---

[588] JOHN PREBBLE KC, *Fictions of Income Tax.* ***Victoria University of Wellington Legal Research Paper****,* disponível em https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1604978, acesso em 15 nov. 2023, p. 02 e 19. O autor faz uma exelente ponderação acerca da construção do conceito de renda para o Imposto Sobre a Renda da Nova Zelândia (*"Income Tax"*). Para ele, as ficções, no Direito Tributário, possuem um caráter duplo: vão além da mera disposição de atribuir consequência a uma hipótese diversa, mas são a própria condição da existência dos tributos. Sem ficções, o Direito Tributário não poderia acontecer. É o caso da ficção acerca do conceito de renda naquele país: *"A dificuldade fundamental é que não podemos ter um imposto sobre o rendimento sem um conceito de rendimento. Por uma série de razões, o nosso conceito de rendimento deve ser artificial. O conceito de rendimento do direito tributário não é o facto do rendimento em si, mas um simulacro jurídico do rendimento. [...] Em contraste, puras ficções ilustram a diferença entre a lei do imposto de renda e outras leis. Como expliquei, onde existe uma verdadeira ficção jurídica no direito em geral, o direito pode ser reformado e pode operar diretamente, sem usar a ficção. Como explicou Fuller, as ficções jurídicas justificam-se por referência à política social e económica. Nenhuma das explicações é verdadeira para as ficções da lei do imposto de renda. O direito tributário só pode funcionar através do uso de ficções; e estas ficções não se baseiam em políticas, mas na necessidade pragmática de fazer com que o imposto sobre o rendimento funcione. Algumas ficções tributárias dizem algo falso sobre os factos subjacentes; outras dizem algo falso sobre o simulacro jurídico que paira sobre os fatos"* (tradução nossa). No original em inglês: *"The fundamental difficulty is that we cannot have na income tax without a concept of income. For a number of reasons, our concept of income must be artificial. Tax law's concept of income is not the fact of income itself but a legal simulacrum of income. [...] In contrast, pure fictions do illustrate the difference between income tax law and other law. As I explained, where there is a true legal fiction in the general law, the law can be reformed and can operate directly, without using the fiction. As Fuller explained, legal fictions justify themselves by reference to social and economic policy. Neither explanation is true of the fictions of income tax law. Tax law can operate only by using fictions; and these fictions are based not in policy but in the pragmatic need to make income tax work. Some tax fictions say something false about the underlying facts; others say something false about the legal simulacrum that lies over the facts".*

[589] PACHECO, **Ficções...,** *op. cit.,* p. 316.

Como ilustração, e para contribuir com os exegetas no reconhecimento de ficções no critério material do IR, compulsaremos algumas situações, nas quais o uso de ficção criou obrigação tributária inexistente, e são casos típicos que demonstram o mau uso do mecanismo epistemológico ficcional:

a) **Medida Provisória nº. 2.158-34, de 27 de julho de 2001** (hoje sem eficácia), consignou uma hipótese de disponibilidade de lucros por mera ficção de distribuição e disponibilidade dos lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, o que descaracteriza o conceito de acréscimo patrimonial como riqueza nova[590]:

> TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. **LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS ("31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO"). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ARTIGO 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE.** MP 2.158-35/2001, ARTIGO 74. LEI 5.720/1966, ARTIGO 43, § 2º (LC 104/2000). 1. Ao examinar a constitucionalidade do artigo 43, § 2º do CTN e do artigo 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir "planejamento tributário") ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, artigo 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização. 2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece: 2.1. A inaplicabilidade do artigo 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam "paraísos fiscais"; 2.2. A aplicabilidade do artigo 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ("paraísos fiscais", assim definidos em lei); 2.3. A inconstitucionalidade do artigo 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar

[590] *Ibid.*, p. 324-350.

> interpretação conforme ao artigo 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da clausula de retroatividade prevista no artigo 74, par. ún., da MP 2.158/2001 (*sic*) (grifo nosso)[591].

b) **Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988**, impôs retenção do Imposto de Renda na fonte do sócio quotista, acionista, ou titular da empresa individual, pelo lucro líquido apurado pela pessoa jurídica, sem necessária disponibilidade da renda para as pessoas mencionadas, descaracterizando o critério *"riqueza nova"*[592]:

> RECURSO EXTRAORDINÁRIO - ATO NORMATIVO DECLARADO INCONSTITUCIONAL - LIMITES. Alicerçado o extraordinário na alínea b do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, a atuação do Supremo Tribunal Federal faz-se na extensão do provimento judicial atacado. Os limites da lide não a balizam, no que verificada declaração de inconstitucionalidade que os excederam. Alcance da atividade precípua do Supremo Tribunal Federal - de guarda maior da Carta Política da República. TRIBUTO - RELAÇÃO JURÍDICA ESTADO/CONTRIBUINTE - PEDRA DE TOQUE. No embate diário Estado/contribuinte, a Carta Política da República exsurge com insuplantável valia, no que, em prol do segundo, impõe parâmetros a serem respeitados pelo primeiro. Dentre as garantias constitucionais explícitas, e a constatação não excluí o reconhecimento de outras decorrentes do próprio sistema adotado, exsurge a de que somente a lei complementar cabe "a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes" - alínea "a" do inciso III do artigo 146 do Diploma Maior de 1988. IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - SÓCIO COTISTA. A norma insculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior. IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - ACIONISTA. **O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 e inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade "desconto na fonte", relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76. IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, mostrando-se harmônico, no particular, com a Constituição Federal. Apurado o lucro líquido da empresa, a destinação fica ao sabor de manifestação de vontade única, ou seja, do titular, fato a demonstrar a disponibilidade jurídica**. Situação fática a conduzir a pertinência do princípio da despersonalização. RECURSO EXTRAORDINÁRIO - CONHECIMENTO - JULGAMENTO DA CAUSA. A observância da jurisprudência sedimentada no sentido de que o Supremo Tribunal Federal, conhecendo do recurso

---

[591] **Supremo Tribunal Federal,** Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 2.588, Relator: Min. Ellen Gracie, Brasília, 10 de abr. de 2013, disponível em https://jurisprudencia.stf.jus.br/ pages/search/sjur254131/false, acesso em 02 maio 2014.

[592] *Ibid.,* p. 324-350.

> extraordinário, julgara a causa aplicando o direito a espécie (verbete nº 456 da Súmula), pressupõe decisão formalizada, a respeito, na instância de origem. Declarada a inconstitucionalidade linear de um certo artigo, uma vez restringida a pecha a uma das normas nele insertas ou a um enfoque determinado, impõe-se a baixa dos autos para que, na origem, seja julgada a lide com apreciação das peculiaridades. Inteligência da ordem constitucional, no que homenageante do devido processo legal, avesso, a mais não poder, as soluções que, embora práticas, resultem no desprezo a organicidade do Direito *(sic)* (grifo nosso)[593].

c) **Lei nº. 9.532, de 10 de dezembro de 1997**, que criou um Imposto de Renda inédito, por doação de imóvel, em adiantamento da legítima.

Esse caso é bastante curioso, pois, a lei ordinária mencionada, nitidamente invadiu esfera competencial dos estados e do Distrito Federal, exigindo um IR sobre doação de bens, hipótese prevista para o ITCMD. Observe-se o dispositivo:

> Artigo 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou **por doação** em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do *de cujus* ou do doador.
> § 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do *de cujus* ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento.
> [...]
> §2º O imposto a que se referem os §§ 1º e 5° deverá ser pago: (Redação dada pela Lei nº 9.779, de 1999)
> [...]
> II - **pelo doador**, até o último dia útil do mês-calendário subseqüente ao da doação, no caso de doação em adiantamento da legítima; (Incluído pela Lei nº 9.779, de 1999) (grifo nosso)[594].

Ao criar obrigação tributária para o doador de bem imóvel, a título gratuito, a lei considerou **como se** o doador tivesse auferido renda pela avaliação, a valor de mercado, do bem a ser doado. Renda, contudo, implica riqueza nova, acréscimo patrimonial para a Constituição de 1988, ao passo que, **a ação de doar**, implica desfazimento do bem e, consequentemente, **decréscimo patrimonial.** Analisando a situação inédita, criada pela referida ficção, o Supremo Tribunal Federal entendeu que o dispositivo seria um caso de bitributação inconstitucional, além de violar a concepção de acréscimo patrimonial:

---

[593] **Supremo Tribunal Federal,** Recurso Extraordinário nº. 172.058, Relator: Min. Marco Aurélio, Brasília, 30 de jun. de 1995, disponível em https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur104370/false, acesso em 02 maio 2024.

[594] Lei nº. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, altera a legislação tributária federal e dá outras providências, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, p. 29432, 11 dez. 1997, disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9532.htm, acesso em 02 maio 2024.

> Direito tributário. Agravo interno em recurso extraordinário com agravo. Imposto sobre a renda. Ganho de capital. **Antecipação de legítima. Ausência de acréscimo patrimonial. Vedação à bitributação.** 1. Agravo interno contra decisão monocrática que negou seguimento a recurso extraordinário com agravo interposto em face de acórdão que afastara a incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital apurado por ocasião da antecipação de legítima (Lei n° 7.713/1988, artigo 3º, § 3º; e Lei nº 9.532/1997, artigo 23, § 1º e § 2º, II). 2. Esta Corte possui entendimento de que o imposto sobre a renda incide sobre o acréscimo patrimonial disponível econômica ou juridicamente (RE 172.058, Rel. Min. Marco Aurélio). **Na antecipação de legítima, não há, pelo doador, acréscimo patrimonial disponível.** Acórdão alinhado à jurisprudência desta Corte. 3. O constituinte repartiu o poder de tributar entre os entes federados, introduzindo regras constitucionais, que, sobretudo no que toca aos impostos, predeterminam as materialidades tributárias. Esse modelo visa a impedir que uma mesma materialidade venha a concentrar mais de uma incidência de impostos de um mesmo ente (vedação ao bis in idem) ou de entes diversos (vedação à bitributação). Princípio da capacidade contributiva. 4. Admitir a incidência do imposto sobre a renda acabaria por acarretar indevida bitributação em relação ao imposto sobre transmissão causa mortis e doação (ITCMD). 5. Agravo interno a que se nega provimento (grifo nosso)[595].

Por fim, optamos por mencionar, de forma direta, porque de outra forma não ficaria tão límpida, as ponderações feita por JOSÉ ROBERTO VIEIRA sobre entendimento, embora antigo, firmado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, sobre o conceito de renda e suas cercanias constitucionais:

> Entre nós, o Supremo Tribunal Federal já firmou o entendimento, primeiro, de que renda corresponde a acréscimo de patrimônio. Do julgamento do RE 89.791-RS, de 1978, destaque-se do voto do relator, Ministro CUNHA PEIXOTO, a afirmação: *"... por mais variado que seja o conceito de renda, todos os financistas e juristas se unem em um ponto: renda é sempre um ganho ou acréscimo de patrimônio"* (p. 5). De 15 anos depois, 1993, sublinhe-se, do voto do relator, Ministro CARLOS VELLOSO, no julgamento do RE 117.887-SP, a declaração: *"... não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou proventos sem que haja acréscimo patrimonial ... "*(p.13). Na mesma linha, como informa LUÍS CESAR QUEIROZ, o RE 71.758-GB e o HC 72.014-SP76. Em segundo lugar, o STF já se manifestou no sentido de reconhecer os parâmetros constitucionais do conceito de renda. Ponha-se em destaque, do voto do Ministro OSWALDO TRIGUEIRO, no julgamento do RE 71.758-GB, de 1972, ao versar o conceito de renda, a assertiva*:" ... estamos diante de um conceito da Constituição, explicitado pelo Código Tributário Nacional"* (p. 3-4). Merecem realce também as palavras das ementas dos julgamentos do RE 195.059-SP, de 2000, e do RE 188.684-SP, de 2002, ambos relatados pelo Min. MOREIRA ALVES: *"Saber se indenização é, ou não, renda, para o efeito do artigo 153, III, da Constituição, é questão constitucional ... até porque não pode a Lei infraconstitucional definir como renda o que insitamente não o seja"*. Em direção

---

[595] **Supremo Tribunal Federal,** Recurso Extraordinário com Agravo e Agravo de Instrumento nº. 1.387.761. Recorrente: União. Recorrido: Maria Magdalena Renoldi Murad. Relator: Min. Roberto Barroso. Brasília, 22 de fev. de 2023, disponível em https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ARE%201387761%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true, acesso em 02 maio 2024.

> semelhante, segundo LUÍS CESAR QUEIROZ, o RE 117.887-SP79; e conforme PAULO AYRES BARRETO, o RE 172.058-SC[596].

MARIA RITA FERRAGUT posiciona-se pela inconstitucionalidade de qualquer ficção de sistema, no campo do Direito Tributário, que implique a criação de obrigação tributária. Posicionamo-nos pela inconstitucionalidade de qualquer elemento fictício no critério material da norma de incidência, porquanto, todos já estão, de antemão e essência, postos na Constituição, somente cabendo ao legislador infraconstitucional a atividade de aperfeiçoar, no sentido de lapidar, o critério imposto pela Norma Máxima[597].

A única hipótese que vislumbramos de criação de obrigação tributária nova, mediante a eleição de novo critério material fictício, está no exercício da competência residual da União, prevista no artigo154, I, da Constituição de 1988 e, por consequência, a previsão do artigo 195, §4º, da Constituição. Não obstante, tal hipótese, **além de vir expressamente consagrada no Texto Magno**, deve atender às exigências da legalidade formal e material, no caso, o instrumento é a lei complementar. Outrossim, de forma alguma o tributo novo deve invadir competência alheia[598].

5.3.3.5 Critério Espacial e Ficções com Função Integrativa da Constituição

O Direito, como uma construção fenomênica, depende do tempo e do espaço para a formação de sua realidade[599]. *"O Critério Espacial possibilita o reconhecimento da condição que marca, no espaço, o acontecimento do fato jurídico tributário, adstringindo-o a determinada extensão do território"*[600]. A condição espacial de um tributo é presumível e delimitável pelo critério material da hipótese e, conforme já dissemos, o legislador está *"[...] preso estritamente ao estabelecido – embora implicitamente – na Constituição",* de sorte que todos os critérios da norma devem guardar íntima referência à Norma Maior[601].

No campo tributário, não é incomum o recurso do raciocínio ficcional para delimitar o local da ocorrência da subsunção do fato à norma tributária e da incidência. É o caso, por

---

[596] Pelos Velhos Caminhos..., *op. cit.,* p. 617-618.

[597] **Presunções...,** *op. cit.,* p. 160-161.

[598] *Ibid.*, p. 161.

[599] KANT, **Crítica da Razão Pura**, p. 357-365.

[600] JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A Regra-Matriz...,** *op. cit.,* p. 63.

[601] PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...,** *op. cit.,* p. 125-131; ATALIBA, **Hipótese...,** *op. cit.,* p. 80-81.

exemplo, do Imposto sobre Importação, que considera a repartição aduaneira o local de entrada do produto estrangeiro em território nacional[602]. A Lei nº. 3.244, de14 de agosto de1957, disciplina que: *"Está sujeita ao imposto de importação a mercadoria estrangeira que entrar em território nacional"*, contudo, **por operacionalidade da tributação e otimização da arrecadação**, ficciona-se a repartição aduaneira **como se** fosse a porta de entrada do território nacional, a fim de delimitar o espaço para a incidência[603].

Não há, na ficção tributária apontada, qualquer contrassenso com a regra matriz tributária do Imposto de Importação, sendo apenas estipulado que, o local da incidência é a repartição aduaneira. **Nenhuma obrigação tributária ocorre em função dessa ficção**, a não ser a consumação espacial da previsão estrita do artigo 153, I, da Constituição. Nos casos de otimização do Direito Tributário, possibilitando sua materialização, a ficção, em estrita conformidade com a Constituição, exerce uma **função integrativa de otimização do texto constitucional.**

Desse modo, conforme reta lição de L. L. FULLER, há espaços em que a lei não pode prescindir da ficção. Apesar ser uma condição sabidamente falsa, haja vista que a porta de entrada no território nacional identifica-se com repartição aduaneira, no caso exemplificativo, o legislador a trata como se fosse o local de acesso ao território nacional, para efeito da incidência do Imposto sobre Importação, o que confere validade ao dispositivo normativo.

5.3.3.6 Critério Temporal e Ficções com Função Integrativa da Constituição

O critério temporal, junto com o espacial, delimitam a concretização da incidência tributária. O comportamento humano descrito no critério material da norma de incidência somente se realiza mediante delimitação de um tempo preciso, para que se possa verificar a materialidade da hipótese. A cronologia do fato marca o nascimento da relação jurídica

---

[602] CRISTIANO CARVALHO, **Ficções...,** *op. cit.,* p. 283-284.

[603] JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A Regra-Matriz...,** *op. cit.,* p. 63. O autor assevera o seguine: *"Alguns estudiosos menos atentos superpõem este critério ao recorte geográfico do âmbito territorial de validade ou eficácia da lei tributária. A impropriedade deste procedimento toma-se evidente pelo simples exame da classificação dos tributos segundo o grau de elaboração do critério espacial da hipótese, empreendida por PAULO DE BARROS CARVALHO: tributos cujo critério espacial determina locais específicos para a ocorrência do evento (ex. o Imposto de Importação e as repartições aduaneiras); tributos cujo critério espacial delimita as áreas onde pode ter lugar a situação fática (ex. o IPTU e a zona urbana do município); e tributos cujo critério espacial admite o acontecimento do fato típico em qualquer lugar, dentro do campo de validade ou eficácia da lei (ex. o IPI e o território nacional, exceto o IPI incidente nas importações)".*

tributária, composta de direitos e deveres contrapostos, bem como o *"[...] instante que define a legislação que se aplicará ao lançamento, pelo prescrito no Código Tributário Nacional, artigo 144"*[604].

O referido critério é somente o momento ficcional tido como aquele apto a marcar a incidência, devendo o legislador e o aplicador do direito terem o cuidado de não definirem *"[...] como hipótese de incidência de um tributo o seu critério temporal"*[605]. Por esse motivo, é importante sublinhar não ser o tempo (Ct) que faz nascer o tributo, é a **ação humana**, consistente num verbo transitivo e um complemento, **previsto na Constituição,** como comportamento muitas vezes indicativo de Capacidade de Contribuir, num determinado tempo e espaço, **que consumará a conduta correspondente ao tipo tributário.**

A demarcação de um momento, para marcar a ocorrência do fato jurídico tributário, satisfaz à técnica ficcional, ao passo que o critério material, tem o tipo fechado na lei. A ficção no critério temporal é recurso que pode ser usado em **estrita consonância com o núcleo constitucional do tributo,** e a serviço da operacionalidade, otimização e eficácia das previsões contidas no Texto Máximo e na legislação infraconstitucional, sobretudo para implementar princípios (ficções da estrutura tributária).

RICARDO LOBO TORRES associa o critério material aos fatos jurídicos tributários instantâneos e periódicos ou complexivos, para ilustrar possíveis formas de precisar o nascimento da relação jurídica tributária, podendo advir de forma imediata ao cumprimento da conduta que constitui o núcleo da hipótese, *"[...] nela se esgotando totalmente",* ou ser delimitada num intervalo de tempo[606].

Os fatos jurídicos tributários continuados, por estarem sujeitos à incidência periódica, precisam ter um momento de ocorrência estipulado de forma precisa. A data eleita para tanto, constitui uma ficção integrativa da Constituição e da lei, instrumento cuja utilidade é indispensável, por respeito à Segurança Jurídica, singularmente por conta dos Princípios da Irretroatividade e da Anterioridade. Apesar de algum dissenso doutrinário sobre a eleição do momento preciso da ocorrência do fato jurídico tributário quando periódicos, trata-se de

---

[604] *Ibid.*, p. 101.
[605] *Ibid.,* p. 64.
[606] **Curso...,** *op. cit.,* 242-244.

exemplo do bom uso da ficção de sistema no Direito Tributário, principalmente porque a serviço do estatuto do contribuinte[607-608].

5.3.3.7 Critério Pessoal como Elemento Constitucional – Sujeito Ativo e Sujeito Passivo

5.3.3.7.1 Notas sobre o Critério Pessoal

O critério pessoal da norma de incidência decorre dos elementos constituintes da hipótese, quais sejam: o critério material, composto do verbo e seu complemento; temporal e espacial. Da análise desses dados, **deslinda-se quem são os sujeitos da relação jurídica tributária**. O critério pessoal está notadamente próximo da competência tributária, principalmente no que diz respeito à identificação do sujeito ativo. Na consumação da conduta da hipótese, **cuja descrição, via de regra será essencialmente constitucional**, é possível a identificação do ente federativo, para quem será devida a obrigação de dar. Pela subsunção do fato à hipótese, **fica também identificado o sujeito passivo, contribuinte da obrigação tributária**[609]**.**

O sujeito passivo (Sp) sempre será o elemento que consuma a ação prevista na hipótese. Ele, portanto, **é aquele capaz de efetivar essa conduta,** passando a ser contribuinte

---

[607] *Ibid.,* p. 242-244.

[608] ATALIBA, Hermenêutica e Sistema Cosntitucional Tributário, i*n* RUBENS GOMES DE SOUZA, *et al.,* **Interpretação no Direito Tributário**, p. 19. O mestre explica o seguinte: *"Estas palavras, estatuto do contribuinte, trazem à memoria o nome de Louis Trotabas, que é o maior tributarista francês da atualidade. Ele, em grande parte, é seguidor de Gaston Jèze, criou esta locução 'estatuto do contribuinte', que é exatamente o conjunto fundamental, essencial, de garantias e de normas constitucionais, que dão ao contribuinte uma situação determinada, teórica (em tese), mas institucionalmente assegurada e que não pode ser violada por lei alguma, porque o estatuto do contribuinte é essencialmente constitucional. É conjunto de normas e princípios constitucionais que definem, em tese, a esfera mínima de direitos subjetivos públicos, constitucionais do contribuinte, diante da ação tributária do Estado e, portanto, coloca os termos essenciais do relacionamento Estado-contribuinte, fisco-contribuinte, que estão no nosso direito, nos princípios específicos da tributação [...]" (sic).*

[609] No mesmo sentido, RENATO LOPES BECHO, **Responsabilidade Tributária de Terceiros**: CTN, art. 134 e 135, p. irreg. Afirma o autor *"Por entendermos que nossa Constituição extensa e rígida* ***traz mais do que meros indícios ou sugestões para o legislador ordinário, já lhe adiantando todos os aspectos básicos a respeito dos tributos****, filiamo-nos à corrente capitaneada por Geraldo Ataliba e Roque A. Carrazza. Entendemos que o princípio da supremacia constitucional elucida a questão de saber se o Sistema Constitucional Tributário pode ter seus contornos definidos por lei infraconstitucional.* ***Ao que nos parece, não há autorização para a eleição de outro sujeito passivo, pela norma infraconstitucional, que não aqueles que realizam a materialidade prevista constitucionalmente****"* (grifo nosso).

ou responsável pelo tributo, cuja competência atribuída, pela distribuição constitucional, a um determinado ente de governo.

Por conseguinte, como já assinalamos anteriormente, não obstante a norma tributária poder ser dissecada para efeitos didáticos, **seus critérios não são autônomos**. Trata-se de elementos com íntima relação de coordenação, em outras palavras, todos os critérios devem concatenar-se com o âmago da norma constitucional tributária. Em aprumado raciocínio, JOSÉ ROBERTO VIEIRA adverte que *"[...] **o núcleo da norma de incidência** já se encontra ali, que a sua essência já foi explícita ou implicitamente veiculada pela Lei Mãe"* (grifo nosso)[610].

5.3.3.7.2 Sujeito Passivo e Ficções de Sistema Incompatíveis com a Constituição de 1988

Qualquer critério que se afaste do núcleo da norma de incidência, **não passa pelo teste de compatibilidade e validade constitucionais**, mormente quando se estabeleça, sobre o critério pessoal, uma ficção de sistema.

Exemplo de situação praticamente feita sob medida para demonstrar tal anomalia, é a equiparação, a estabelecimento industrial, de alguns estabelecimentos atacadistas, previsão enxertada na Lei nº. 7.798, de 10 de julho de 1989, pelo Decreto nº. 8.393, de 28 de janeiro 2015.

Quando tratamos, brevemente, do critério material da hipótese do IPI, concluímos, por pandectismo constitucional, materializar-se da seguinte maneira: **realizar operações com produtos industrializados**[611]. Os demais elementos da norma tributária de incidência, são constructos derivados do núcleo constitucional, não podendo transgredir a rigidez da imposição maior. Sobre a necessária compatibilidade dos critérios à norma, JOSÉ ROBERTO VIEIRA expende o seguinte:

> Deve-se ainda, no entanto, adicionar um dado derradeiro, também no plano rigorosamente constitucional; [...] Trata-se de aludir à pessoa que, intrinsecamente vinculada à situação hipotética, está destinada à categoria de sujeito passivo do tributo, na adequada expressão de HECTOR VILLEGAS, o professor argentino: "destinatário legal tributário" (1974); adaptada, com felicidade, por MARÇAL JUSTEN FILHO, para a realidade brasileira, em que o núcleo da hipótese já se

---

[610] Equiparação de Estabelecimentos..., *op. cit.,* p. 700.

[611] *Ibid.*, p. 688. VIEIRA explica: *"Dispomos, pois, do critério material da hipótese de incidência tributária desse imposto, em sua quase completa compostura constitucional:* ***realizar operações com produtos industrializados****"* (grifos no original).

> encontra, via de regra, na própria Lei Mãe: *"destinatário constitucional tributário"* (1985 e 1986); e adotada por GERALDO ATALIBA, a partir da 4ª edição do seu clássico *"Hipótese de Incidência Tributária"* (1990). Ora, no caso do imposto em questão, quem efetiva o comportamento pessoal que constitui a essência da hipótese (verbo + complemento), quem realiza a operação com os produtos que foram antes industrializados, é **o industrial,** sendo ele, pois, sem sombra de dúvida, **o destinatário constitucional do IPI.** E deparamos, então, com o critério material da hipótese de incidência tributária do IPI, em sua, agora, inteira e acabada configuração constitucional: **realizar operações com produtos industrializados, por parte do industrial**[612] (grifos no original)**.**

Da análise do texto supramencionado, verificamos a inclusão, na hipótese da norma de incidência, de um critério pessoal – sujeito passivo, como parte intrínseca da regra matriz tributária do Imposto sobre Produtos Industrializados. Não temos dúvidas sobre o acerto da configuração final da raiz normativa do IPI: **realizar operações com produtos industrializados, por parte do industrial**[613].

Ora, se o sujeito que realiza a operação com produtos industrializados é quem pratica a operação fabril, então **outro não poderá ser o sujeito passivo de eventual relação jurídica tributária, derivada da subsunção do fato à norma do IPI e da respectiva incidência.** A saída do estabelecimento, prevista na norma, cinge-se ao critério temporal do imposto e, conforme já nos reportamos, embora comum a confusão, não se pode considerar como ocorrido o fato jurídico tributário pela mera eleição de um critério temporal objetivo.

A hipótese de incidência tributária não pode ser confundida com o critério temporal; e tal anarquia, infelizmente, ainda compõe a *"[...] hipérbole viciosa cometida pela legislação e servilmente abonada pela jurisprudência e pela doutrina"*[614].

A saída do respectivo estabelecimento produtor, conquanto consignada como "fato gerador" do IPI, na Lei nº. 4.502, de 30 de novembro de 1964, artigo 2º, II; bem como no artigo

---

[612] *Ibid.*, p. 688-689.

[613] MARIA RITA FERRAGUT, **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002,** p. 30, posiciona-se da seguinte forma: *"Desconhecemos a existência de qualquer norma constitucional que indique quem deva ser o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária. Por isso, entendemos que a escolha é infraconstitucional"*. **Não podemos concordar com esse raciocínio por vários motivos, sobretudo por conta dos Princípios da Tipicidade Tributária, da Legalidade formal e material e Capacidade Contributiva.** Não entendemos ser possível eleger outra pessoa, se não aquela que manifesta a capacidade de contribuir, condição aferida no momento do fato jurídico tributário, estritamente adequado ao seu núcleo constitucional. Fosse diferente, seria possível eleger qualquer pessoa para responder por um tributo, de forma indefinida e a critério do **"apetite"** do Estado. A expressão ***"apetite do Estado"*** é retirada da interpretação de um organograma – *"Tabela Econômica" ("Tableau Économique") –*, elaborado por FRANÇOIS QUESNAY em 1758: *"Estados são destruidores; suspendem sobre si uma espada e mil apetites"*. A frase não é especificamente de FRANÇOIS QUESNAY, mas a ideia reflete o pensamento geral do fisiocrata. A *"Tableau Économique"* é de Domínio Público está disponível em http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/mc00222x.pdf, acesso em: 02 fev. 2024.

[614] JOSÉ ROBERTO VEIRA, **A Regra-Matriz...,** *op. cit.*, p. 64.

46, II do Código Tributário Nacional, constitui apenas o critério temporal do imposto, haja vista da essência da hipótese estar plenamente constituída no Texto Superior. Dessa forma, quem realiza a conduta descrita na hipótese normativa, é o agente industrial.

A anarquia vai de mal a pior quando uma lei infraconstitucional, além de confundir o critério temporal com a hipótese de incidência tributária, ainda cria uma obrigação tributária inexistente para um suposto sujeito passivo, o qual não realiza o comportamento descrito no critério material da hipótese do tributo previsto no Texto *"Excelsus"*.

O recurso epistemológico ficcional, utilizado pela Lei nº. 7.798/89, artigo 7º, considerou **como se** fosse industrial o estabelecimento atacadista – sujeito passivo que exerce, tão somente, atividade comercial e nada industrializa - criando obrigação tributária distinta, não contemplada pelo plexo constitucional do IPI:

> Ora, quando o legislador ordinário, mediante equiparações fictícias, contempla **operações realizadas por estabelecimentos que não industrializaram os produtos, meros comerciantes,** submetendo-as à tributação pelo IPI, escapa, à toda evidência, das balizas da moldura hipotética constitucional, **afastando-se do perímetro da operação realizada pelo industrial.** E vedado ao legislador infraconstitucional, evidentemente, esse distanciamento do molde constitucional da hipótese de incidência. Lembre-se, nessa direção, a **inalterabilidade da competência,** uma das suas características sobre a qual não paira controvérsia, de vez que ela é imodificável do ponto de vista da pessoa política destinatária, a quem não se admite que ouse bulir no desenho traçado na Constituição da República (grifos no original)[615].

O caso em análise é uma alusão ao uso equivocado do recurso ficcional, no qual se pretende estender efeitos jurídicos de um fato a outro, fabricando obrigação tributária ao arrepio de qualquer lei e em total desacordo com a Constituição**. Em nossa opinião é caso de inconstitucionalidade de lei tributária, por uso disfuncional de ficção de sistema.**

5.3.3.8 Critério Quantitativo – Base de Cálculo e Alíquota

5.3.3.8.1 Considerações

A relação jurídica tributária, consistente numa obrigação de dar quantia pecuniária, demanda norma tal que possibilite o seu dimensionamento, apto a satisfazer os deveres e direitos, derivados da fenomenologia da incidência. Não por outro motivo, a necessidade do

---

[615] JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Equiparação de Estabelecimentos..., *op. cit.,* p. 700-701.

critério quantitativo na regra matriz tributária, que, além de possibilitar a objetivação da prestação, instala o meio pelo qual se irá medir o porte da ação hipotética, confirmando-a. Por conseguinte, a combinação da intensidade do comportamento, mediante uma aferição aritmética, corresponde ao valor de eventual crédito tributário. A base de cálculo e a alíquota são os dados pertinentes a dimensionarem a relação jurídica decorrente do fato jurídico tributário, entre os sujeitos ativo e passivo[616].

A base de cálculo, somada à hipótese de incidência (artigos 145, § 1º, e 154, I, da Constituição de 1988 e artigo 4º, do Código Tributário Nacional) é preceito de identificação do tributo; cujas funções são a objetiva, permitindo o cálculo do tributo, a mensuradora, determinante da intensidade econômica do fato tributário e projetando a Capacidade Contributiva; e comparativa, afirmando, confirmando ou infirmando o núcleo da hipótese de incidência[617].

Também neste critério da norma de incidência, especialmente na base de cálculo, é possível a verificação de ficções de sistema. Em sentido puramente especulativo, CRISTIANO CARVALHO afirma ser possível criar uma ficção de alíquota num tributo, singularmente nos impostos tocados pela extrafiscalidade - IPI, IOF, II e IE. Os quatro tributos em tela podem ter suas alíquotas alteradas, geralmente por Decreto, cabendo *"[...] à lei estabelecer o mínimo e o máximo das alíquotas [...] o mínimo jamais poderia ser zero".* Quando o Executivo zera uma alíquota, está, na verdade, exercendo atividade típica da competência tributária, ou seja, **isentando um tributo**. Em sentido oposto, quando modifica a alíquota para valor superior ao zero, o autor defende estar-se criando tributo novo sem lei[618].

Na sequência, faremos uma breve amostragem da possibilidade de ficção na base de cálculo, cuja principal meta é demonstrar como reconhecer e testar a constitucionalidade de uma ficção nessa parte do critério quantitativo.

5.3.3.8.2 Pautas Fiscais

Pautas "fiscais" são valores referenciais postos pelos governos ou autoridades tributárias, como base de cobrança de produtos e serviços. A justificativa dessas ficções é a

---

[616] PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...,** *op. cit.,* p. 171-180.
[617] *Ibid.,* p. 410-417; ATALIBA, **Hipótese...,** *op. cit.,* p. 108-119.
[618] **Ficções...,** *op. cit.,* p. 287-289.

otimização da arrecadação e o combate à fraude tributária, mediante a estimativa de preços de difícil aferição ou em face de suspeita de subfaturamento nas operações negociais. No ICMS, as pautas, geralmente, definem um valor mínimo de base de cálculo, permitindo a cobrança do imposto no valor fictício, em detrimento do valor real declarado.

É comum também justificar-se o uso das pautas "fiscais" para controle de guerra fiscal e do valor em produtos cuja oscilação seja muito ampla, como combustíveis, *"comodities"*, veículos automotores *etc.,* estando sujeitas a atualizações periódicas. LEONARDO SPERB DE PAOLA somente vislumbra a hipótese de pauta "fiscal" como valor de presunção relativa, caso seja fixada em lei, sendo exclusivamente usada de forma subsidiária, quando o contribuinte omitir informações indispensáveis ao lançamento tributário[619].

Norma que defina a ocorrência do fato jurídico tributário, antes do acontecimento do critério temporal, está, de forma fictícia, afirmando algo que não ocorreu. Sem o critério material completo, fica em suspenso a situação do nascimento da relação jurídica quantificável, o que demanda a criação fictícia de um valor para uma relação inexistente. Tal é a função de uma pauta "fiscal". Por esse motivo, ANGELA PACHECO declara ser, a aplicação de uma pauta de valores "fiscais", elemento impeditivo para o cientista do direito **questionar a própria existência do fato jurídico tributário.** Segundo ela, a norma tributária que consagra uma ficção, constitui-se como verdadeira norma de conduta, cuja pretensão pode ser *"[...] ampliar o espectro de compreensão do tipo (critério material), antecipar a consumação do fato (critério temporal), aumentar o campo legítimo da incidência (critério espacial), determinar a pauta fiscal (critério quantitativo) e substituir o contribuinte (critério pessoal, sujeito passivo)*[620].

Havendo corrupção de qualquer critério da norma por uma ficção, o que ocorre no caso da determinação de pauta "fiscal" de valores no critério quantitativo, então, a ficção de sistema, cria obrigação tributária inédita, sem atendimento, no caso de valor fictício, da adequação à real capacidade de contribuir do sujeito passivo. Ademais, persiste o potencial para criar tributo novo sem lei.

Era comum as autoridades fiscais confundirem pauta de valores com a previsão do artigo 148, do Código Tributário Nacional:

---

[619] **Presunções...,** *op. cit.,* p. 233-235.

[620] **Ficções...,** *op. cit.,* p. 317-318.

> Artigo 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

A jurisprudência passou a entender que o artigo 148 do Código Tributário Nacional, somente seria passível de uso mediante a ocorrência indefectível do fato tributário e a incompatibilidade da intensidade econômica do fato com o valor registrado, contabilmente. Mesmo assim, todo o contraditório e a ampla defesa deveriam estar a serviço do contribuinte, por processo administrativo fiscal regular. A reiterada disputa sobre as pautas "fiscais" deslindou na Súmula nº. 431, do Superior Tribunal de Justiça: *"É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetida a regime de pauta fiscal"*[621].

A pauta de valores fiscais constitui ficção de sistema corruptiva da base de cálculo, criando valor fictício, à revelia da Capacidade Contributiva do sujeito passivo. O uso de valor arbitrado deve ser restrito aos casos de impossibilidade de aferição real do valor da operação comercial, garantindo o contraditório e a ampla defesa.

5.3.4 Ficções Tributárias de Sistema Autorizadas pela Constituição

5.3.4.1 Introdução

São muitas as formas de lançar mão do recurso ficcional nas leis tributárias. A ficção deve ser reconhecida e analisada à luz da sua função operativa, utilidade real e adequação à estrutura do sistema constitucional tributário. Eventualmente, ela terá função integrativa; mas, muitas vezes é utilizada apenas como meio de ampliar a arrecadação, sem nenhuma coerência com a regra matriz constitucional do tributo, em desobediência ao estatuto do contribuinte.

Casualmente, a Constituição poderia prever o uso de uma ficção para a criação de um tributo, em regime excepcionalíssimo e atendidas algumas condições previamente apontadas no Texto Supremo. São os casos em que a Constituição disciplina, expressamente, a mitigação de algum princípio para contemplar um valor mais relevante. Seriam os casos, ao nosso ver, de

---

[621] Superior Tribunal de Justiça, Súmula nº. 431. **Diário da Justiça Eletrônico**, 13 maio 2010, disponível em https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/index.php/sumstj/article/download/5185/5310, acesso em 02 maio 2024.

diagnóstico de peso e importância dos valores constitucionais, mas, **expressamente consignados, e previamente, no Texto Maior.**

Bons exemplos seriam a natureza cautelar, imposta aos tributos extrafiscais, em face da regulação de mercado e da garantia de manutenção da ordem econômica, dos valores da livre iniciativa, da defesa do consumidor e até para promover alguma ação afirmativa de valor constitucional. Nesses casos, a Constituição opõe o uso de outros instrumentos legislativos, além das leis formais, **como se fossem leis**, para uso tributário, mitigando a Legalidade Tributária. Interessa-nos a possibilidade da criação de tributo sem lei, aberta pela Constituição, por medida provisória.

Concordamos com ROQUE ANTONIO CARRAZZA quando assenta entendimento de que *"[...] medidas provisórias não são leis";* para ele, constituem *"[...] atos administrativos lato sensu"*[622]. Pelas lições de KELSEN, verificamos que a *"[...] ficção consiste na execução de uma comparação entre duas realidades efetivas, apesar da impossibilidade dessa comparação"*[623]. Parece ser o caso das medidas provisórias; aplica-se a elas a condição de lei, embora não sejam; cuidam-se, ao nosso ver, de típicas ficções de sistema de produção de lei.

5.3.4.2 Medidas Provisórias em Matéria Tributária como Ficção de Mitigação Constitucional

Como já afirmamos, ficções jurídicas de sistema são aquelas que contrariam a realidade jurídica, criadas pelo gênio humano. ALFREDO AUGUSTO BECKER observa que *"Por falta de atenção aos dois mundos, muitos erros se cometem e, o que é mais grave, se priva a inteligência humana de entender, intuir e dominar o direito" (sic)*[624].

Na ordem jurídica brasileira, concebe-se como critério de validade para o tributo a lei. Entretando, nossa Carta Maior, permite a criação e majoração de impostos por medida provisória, mas somente mediante a interpretação pobre e literal de seu artigo 62, §2º, e desvinculada do contexto constitucional, pois, esse dispositivo não poderia ter sido introduzido pela Emenda Constitucional nº. 32 de 2001, pela vedação do artigo 60, §4º, IX, da Constituição de 1988.

---

[622] **Curso...,** *op.cit.,* p. 231-232.
[623] **Sobre...,** *op. cit.,* p. 91-92.
[624] BECKER, **Teoria Geral...,** *op. cit.,* p. 317.

A medida provisória, na Constituição de 1988, foi introduzida em substituição ao decreto-lei, transplantada do sistema italiano, parlamentarista e com previsão de responsabilidade política em face de rejeição do instituto. Acerca da sua natureza jurídica, muitas são as discussões tais como: 1. ser uma prerrogativa de governabilidade do administrador, diante da inércia do legislativo ou de um estado de necessidade; ou 2. a tese da ratificação pelo Parlamento, convalidando-a a despeito de sua essencial ilicitude. O aparecimento do instituto nas Constituições, mundo afora, descartaram essas últimas hipóteses[625].

A regulamentação do instituto, proibindo matérias e contornando limites ao seu uso, aproxima-se de uma espécie de poder cautelar, dado ao executivo, visando celeridade no processo legislativo convencional. Muitos autores defendem que medida provisória é um ato administrativo, porém, trata-se de um ato primário, cujo conteúdo é *"erga omnes"*. Há uma tendência da doutrina brasileira de considerar as MPs leis, ou atos legislativos, subordinando-as a um evento futuro e incerto, mormente por aparecerem previstas dentro do processo legislativo do artigo 59, da Constituição Federal. De outra sorte, há autores que defendem a inconstitucionalidade desse artigo, tendo em vista as medidas provisórias não resultarem do regular processo legislativo. Há, ainda, doutrina que firma entendimento da sua inclusão no processo legislativo ser justificada pela sua posterior aprovação como lei[626].

JOSÉ ROBERTO VIEIRA parte da premissa de que, o aparecimento do instituto no processo legislativo, **trata-se de uma exceção**. Embora o aparecimento das MPs, dentro do processo legislativo corrente, o que distingue as medidas provisórias são **suas diferenças em relação aos demais atos legislativos e ao próprio Princípio da Legalidade.** Por apenas terem força efetiva de lei, dependendo de eventual conversão, não teriam natureza jurídica de lei. Tratar-se-iam de instrumentos efêmeros e precários, cuja eficácia de seus efeitos pretéritos estaria subordinada à sua conversão[627].

A medida provisória, desse modo, **não é uma lei, mas é como se fosse**. Ao nosso ver, trata-se de uma ficção de produção de leis e Direito. Se a Legalidade Tributária assume uma ultrafunção na validade, já que responde pela legitimação da existência formal das regras dentro

---

[625] VIEIRA, **Medidas Provisórias...,** p. 213-250.

[626] CLÈVE, A**tividade Legislativa do Poder Executivo,** *ebook kindle,* p. 63 de 367.

[627] **Medidas Provisórias...,** *op. cit.,* p. 213-260.

do sistema jurídico, a medida provisória consiste em ser uma lei conscientemente falsa, ou seja, uma imitação de lei[628].

Uma ficção de produção de leis e direitos consiste em uma **pseudolei**, cujo conteúdo contrarie a realidade jurídica ou instrumento normativo; que, pela falsidade – caráter de imitação de sua natureza, torna contraditório seu conteúdo com a realidade jurídica. Todos os requisitos de uma ficção estão presentes nas medidas provisórias: a falsidade de sua natureza; o desacordo, **consciente**, com a realidade jurídica efetiva; a utilidade do emprego da ficção, na perspectiva de ROSS e FULLER, que se justificaria pelo *"[...] pressuposto da urgência que a condiciona"*[629].

FULLER alerta que os juristas tendem a criticar apenas as ficções que não se prestam a atender seus interesses, apontando que a ausência de críticas também decorre do fato das ficções terem tornado o direito um objeto incognoscível para o homem médio, mantendo um discurso de poder inacessível para muitos.

Em princípio, as concepções morais de mundo, podem dar azo a ficções aptas a criar uma realidade jurídica, fundamentais a uma ordem de direito. Seriam elas por nós classificadas como ficções de estrutura, epistemologicamente válidas, mas não necessariamente justas; a justiça dependeria de algum critério ou de se definir o que é justiça, a partir de alguma concepção moral de mundo.

As ficções internas do Direito - este chamado de *"mundo jurídico"* por BECKER - deveriam passar pelos critérios de justiça, validade e eficácia, propostos por BOBBIO[630].

No caso das medidas provisórias, embora a própria previsão do instituto, no pertinente à matéria tributária, preveja uma consequência em razão da não conversão em lei, urge questionar os efeitos jurídicos provenientes desse instituto e qual o impacto da sua eficácia na realidade jurídica dessa falsificação de lei, porquanto não se trata de lei propriamente dita.

Outrossim, sob o aspecto da validade, entendemos que as medidas provisórias até podem ser instrumento aptos a criar ou majorar tributos, **desde que convertidas em lei**, pois, se a ficção é uma afirmação consciente de uma falsidade, **justificada pela utilidade**; criar ou majorar um tributo, por medidas provisórias, **como se fosse uma lei**, deveria ter como resultado o **tributo criado ou majorado**. Se não houver a criação do tributo, a falsidade da afirmação

---

[628] KELSEN, **Sobre a Teoria...,** *op. cit*., p. 73-74.

[629] VIEIRA, J. R. **Medidas provisórias**... *op. cit*.**,** p. 254.

[630] **Teoria Geral...,** *op. cit.,* p. 547-139; **Teoria da Norma...,** *op. cit.,* , p. 46-48.

não cumpre a sua utilidade. PAULO DE BARROS CARVALHO pondera ter a medida provisória apenas *"[...] função de mera iniciativa do Chefe do Executivo, no sentido de desencadear o processo de elaboração da lei em que será convertido o projeto aprovado"*[631]. Contudo, as previsões contidas em uma medida provisória gozam de efeitos imediatos, enquanto um projeto de lei não.

Outro ponto a destacar é que o teor da Emenda Constitucional nº. 32 de 2001, que permite a utilização de medidas provisórias para questões tributárias, consagra consideráveis incongruências. A principal incoerência reside na tentativa de justificar a urgência de uma medida provisória cuja eficácia é postergada, o que é uma violação clara dos princípios que regem as medidas provisórias, sobretudo em matéria tributária. A Emenda nº. 31, ainda, pode ser tida como inconstitucional, uma vez que contraria os princípios fundamentais da Legalidade e da Anterioridade Tributária, ambos protegidos pela Constituição como garantias individuais. Essas garantias são tão fundamentais que nem mesmo emendas constitucionais podem contrariá-las, conforme estabelece o artigo 60, § 4º, IV, da Constituição. Por fim, utilização excessiva de medidas provisórias em questões tributárias resta como uma afronta aos princípios constitucionais gerais, como a separação dos poderes, pois favorece indevidamente o Poder Executivo, em detrimento dos demais poderes e da vontade popular[632].

Conforme já asseveramos, é natural o desenvolvimento de leis, em sentido amplo, para evitarem sonegação tributária e otimizarem as técnicas de arrecadação. Muitas dessas normas se sustentam na métrica da Igualdade e da Capacidade Contributiva para justificarem sua eficácia. **Não vemos problema em tais legislações, desde que exista compatibilidade com a Constituição,** o que não parece ser o caso das medidas provisórias em matéria tributária, sobretudo após a Emenda nº. 32. Sobre boas e más modificações constitucionais, tocaremos no tema com mais afinco nos próximos itens deste escrito.

5.3.5 Protovontade na Compulsoriedade dos Tributos

5.3.5.1 Vontade do Contribuinte

---

631 PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...,** *op. cit.,* p. 114.

632 JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Bocage e o Terrorismo Constitucional das Medidas Provisórias Tributárias: A Emenda Pior do que o Soneto *in* FERRAZ, R. **Princípios e Limites da Tributação,** p. 707-710.

Compulsando a brilhante obra de PONTES DE MIRANDA, nela encontramos a seguinte afirmação: ***"A chamada 'autonomia da vontade', o auto-regramento, não é mais do que 'o que ficou às pessoas'"*** (grifo nosso)[633].

O jurista tenta explicar existirem situações jurídicas que os administrados não podem recusar ou alterar-lhes a forma e conteúdo. Tais situações são oriundas das chamadas normas cogentes, cujo caráter é obrigatório e inafastável por acordo prévio, em oposição ao direito dispositivo, no qual as partes podem modificar ou excluir, por meio de um acordo mútuo e desde que respeitem os limites estabelecidos pela lei. A justificativa de um direito cogente está na proteção dos interesses públicos, da ordem social, ou dos direitos fundamentais, pois, em certos assuntos, a autonomia privada deve ser limitada para garantir proteções e padrões mínimos.

A autonomia de vontade só tem valor político, pois, muitas vezes, é irrelevante diante do sistema jurídico. Embora todos os sistemas de direito mantenham normas obrigatórias e limitações da autonomia da vontade, dentro das relações jurídicas, essa evidência não se confunde com **auto-regramento**. Enquanto normas jurídicas cogentes limitam a autonomia da vontade, ao impor restrições, o auto-regramento é o espaço residual, dentro do qual os administrados podem agir livremente.

PONTES DE MIRANDA instiga seus leitores a **não confundirem autonomia privada com auto-regramento de direito privado**, haja vista de que tal desordem pode acarretar a negação de qualquer forma de auto-regramento dentro do direito público. Essa desordem de sentidos resta inconveniente porquanto a autonomia da vontade pode existir tanto no direito público quanto no privado. O núcleo da vontade, que caracteriza o auto-regramento, é a aptidão de incluir a vontade como o elemento central do suporte fático dos atos jurídicos,

---

[633] **Tratado de Direito Privado...,** *op. cit.,* v. III, p. 82-83.

independentemente do ramo do direito. Assim, autonomia da vontade é elemento vinculado tanto ao direito privado quanto ao público[634].

A autonomia da vontade, como elemento central do suporte fático dos atos jurídicos tributários, constitui-se como uma **protovontade**, ou uma vontade primitiva[635]. A vontade é materializada mediante a ficção utópica heurística da autotributação, com valor de construção do mundo jurídico, expresso pelas demais ficções, atinentes a estruturarem a ordem jurídica tributária.

Há uma protovontade no exórdio da Constituição de 1988, sobre os suportes fáticos dos atos jurídicos tributários, consistentes no dever fundamental de pagar o tributo e, assim,

> [...] assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias [...][636].

Esse dever de pagar para atender à vontade de uma sociedade livre, justa e solidária, deve ser **somada a uma vontade primordial, uma protovontade, de que o tributo atenda certos limites formais e materiais.** As limitações ao "poder" de tributar são vontades manifestas pelos sujeitos passivos dos atos jurídicos tributários, e de acordo com o pacto social, num consenso democrático[637].

---

[634] *Ibid.* Afirma PONTES DE MIRANDA que: *"Ha situações que predeterminam relações jurídicas sem que as pessoas possam evitá-las, ou modificá-las. Toda indagação de fundamento político da chamada autonomia da vontade é inútil ao jurista no plano da exposição jurídica. É matéria de justificação ou de crítica dos sistemas jurídicos (nenhum há que a exclua. totalmente). Ou de alguma regra ou grupo de regras jurídicas que lhe aperte ou dilate os limites. O campo de auto-regramento é apenas o que resta. Mais ilegítimo ainda alargar-se o conceito de auto-regramento da vontade, que é conceito de quem vê, de cima, as regras jurídicas cogentes e o que elas deixam sem o repelirem do mundo jurídico, para se adaptar tal conceito a algum sistema político que tenha deslocado para entidades outras que o Estado a edicção de normas jurídicas, ou que interprete tê-lo feito. Evite-se, outrossim, chamá-la autonomia privada, no sentido de auto-regramento de direito privado, porque, com isso, se elidiria, desde a base, qualquer auto-regramento da vontade, em direito público, - o que seria falsíssimo. O que caracteriza o auto-regramento da vontade é poder-se, com ele, compor o suporte fático dos atos jurídicos com o elemento nuclear da vontade. Não importa em que ramo do direito".*

[635] CUNHA, **Dicionário...,** *op. cit.,* p. 527. Acerca do radical "prot(o)", explica que sua origem é grega, indicando *"[...] primeiro, principal ou primitivo".*

[636] Constituição da República Federativa do Brasil – 1988, **Diário Oficial da União**, disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm, acesso em: 18 jan. 2024, preâmbulo.

[637] JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Legalidade e Norma de Incidência: Influxos Democráticos no Direito Tributário *in* GRUPENMACHER (coord.), **Tributação: Democracia e Liberdade – Em Homenagem à Ministra Denise Martins Arruda**, p. 940-943. O professor explicita que o tema da autotributação está intimamente ligado ao Princípio da Legalidade Tributária, deixando claro que *"Em nossa ordem jurídica, o Princípio da Legalidade*

Nos Estados Democráticos de Direito, cuja matriz está ligada ao *"consentimento dos tributos",* a influência da Legalidade Tributária na construção desse modelo de Estado é rígida, haja vista da concepção de autogoverno ter íntima identidade com a ideia ou valor de autotributação, ajustados pela representatividade popular[638].

5.4 FICÇÕES TRIBUTÁRIAS DE APLICAÇÃO DE LEIS E DIREITOS

5.4.1 Introdução

Seguindo nossa classificação de ficções jurídicas de sistema, passemos à análise do uso do recurso de aplicação do Direito Tributário e de suas leis. O porquê da opção dessa classificação decorre da tentativa de explicar a abrangência do fenômeno no concernente à interpretação do Direito Tributário, nomeadamente pelos tribunais. O objetivo cinge-se a uma sistematização do instituto, a fim de possibilitar o seu reconhecimento e oferecer algumas alternativas de regularização das ficções dessa estirpe em matéria tributária.

A ficção exerce um papel preponderante na criação e constituição do Estado de Direito, adequando às opções éticas, políticas, morais *etc.,* de uma determinada cultura, valores que, vertidos na ordem na jurídica, passam a ser Direito. Consoante expusemos, no âmbito interno do sistema jurídico, as ficções podem constituir um ótimo recurso para resolução de problemas jurídicos integrativos e para desenvolvimento do direito[639]. Assim, as ficções podem estar contidas tanto nas leis, produzidas formalmente, como na interpretação jurídica, na qual elas são aplicada, mas seu uso não pode ser discricionário.

---

*alcança o vigor, o prestígio e a veemência que bem exprimiu PONTES DE MIRANDA, ao rebatizá-lo de 'Legalitariedade'. Legalitariedade que se projeta no capítulo tributário, configurando o Princípio da Estrita Legalidade da Tributação [...] Trata-se, na concepção de ALBERTO XAVIER, da '... mais importante de todas as limitações constitucionais ao poder de tributar ...' [...] Apenas pelo caminho da lei é que o Direito brota espontâneo da sociedade, como quer ORTEGA Y GASSET. Exclusivamente por essa via é que se realiza, à quase perfeição, a proclamada soberania popular (artigo 1º, § único). Somente por essa estrada é que o Direito ganha a dimensão da reflexividade e o 'homo juridicus' salta das planícies da 'imposição' para as altitudes da 'autoimposição'. Bem acentua o mestre GERALDO ATALIBA, na assertiva que serve de epígrafe para o presente trabalho: '**O apanágio do cidadão**, no regime republicano, - ou democrático, acrescente-se - está exatamente na circunstância de **só obedecer-se a si mesmo**, pelos preceitos que seus representantes, em seu nome, hajam consagrado formalmente em lei' (grifamos). Em matéria de tributos, o Princípio da Legalidade possibilita e realiza a ideia de autotributação".*

638 JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **Medidas Provisórias...,** *op. cit.,* p. 100-102.

639 ROSS, *Legal..., op. cit.,* p. 319.

Nesse desiderato, a ficção pode ser usada como uma espécie de cognição provisória, cuja intenção é incitar mudanças legislativas posteriores. Outro motivo plausível para o emprego do instituto, na aplicação das leis e direitos, consiste na sua flexibilidade diante das mudanças culturais, históricas e sociais, porquanto nem sempre as leis conseguem estar devidamente atualizadas para acompanhar a dinâmica social. Um propósito adicional para as ficções serem usadas é a prestação jurisdicional satisfatória[640].

A despeito da expressão **"prestação jurisdicional satisfatória"** carregar um bom grau de indeterminação, podemos, a partir da análise da Constituição Federal, observar que é inerente à função do poder judiciário a *"[...] eficiente prestação jurisdicional"* (artigo 126, parágrafo único, da Constituição de 1988); bem como, para aferir o **merecimento** de um magistrado à promoção, computa-se seu **desempenho por critérios objetivos de produtividade e presteza no exercício da jurisdição**, além da frequência e do aproveitamento em cursos oficiais ou reconhecidos de aperfeiçoamento (artigo 93, II, "c", da Constituição de 1988).

Prestar a jurisdição, com quantidade e qualidade, parece ser o objetivo conferido pela Constituição ao Poder Judiciário, que é o intérprete autêntico do Direito, segundo a Teoria Pura[641]. A interpretação das leis, consistente na produção de um texto normativo, é atividade *"alográfica"*, composta na *"compreensão e interpretação"* do Direito. A essência do texto normativo nunca será alcançado pela vontade do legislador. *"A completude do texto somente é realizada quando o sentido por ele expressado é produzido, como nova forma de expressão, pelo intérprete. Mas o sentido expressado pelo texto já é algo novo, distinto do texto. É a norma"*[642].

---

[640] MAKSYMILIAN DEL MAR, *Legal Fictions and Legal Change,* ***International Journal of Law in Context****,* v. 9, n. 4, 2013, disponível em https://www.cambridge.org/core/journals/international-journal-of-law-in-context/article/abs/legal-fictions-and-legal-change/CDCDA1455D4FAD8CFA8EBBE99221DD6D, acesso em 15 nov. 2023, p. 463. O autor explica que as ficções podem ser uma forma de *"[...] cognição experimental",* para oferecer soluções para teses de outros tribunais e, até para inovar uma forma de conceber uma situação juridica, demandante de contemporização: *"Ficções jurídicas – entendidas de forma ampla, como a suspensão de um fato operativo requerido, embora mantendo a consequência normativa associada – são uma forma de tentativa de cognição, justificadamente utilizada pelos tribunais. São uma forma de sondar – uma forma de tentativa e erro – ao longo do tempo, permitindo a comunicação – e a partilha de recursos dinâmicos – entre os tribunais do passado, tribunais atuais e futuros"* (tradução nossa). No original em inglês: *"Legal fictions – understood broadly, as the suspension of a required operative fact, while retaining the associated normative consequence – are a form of tentative cognition, justifiably utilised by courts. They are a way of probing – a form of trial and error – across time, enabling communication – and the sharing of dynamic resources – between past, present and future courts"*.

[641] KELSEN, **Teoria Pura...,** *op. cit.,* p. 387-397.

[642] EROS ROBERTO GRAU, **Por que Tenho Medo dos Juízes**, p. 35-42.

Ao judiciário compete a produção das normas de forma eficiente, na qual se identifica o mérito desse poder na presteza e na produtividade em que realiza o desiderato de atribuir significado *"[...] ao enunciado ou texto (preceito, disposição) [Canotilho 1991:208]"*, resultando na aplicação da norma ao caso concreto[643]. A tarefa não é simples, e inclui um bom número de variáveis subjetivas, de concepções de justiça e de verdade, além de elementos políticos, econômicos e culturais, no entorno da atividade de decidir[644].

Propomo-nos, a partir daqui, a analisar alguns dos casos de ficção tributária de sistema na aplicação do Direito – construção hermenêutica da norma jurídica - dentro do critério de divisão das ficções que propusemos no capítulo 3, p. 141, passando à técnica de reconhecimento de situações nas quais o instituto é aplicado, além de ventilar hipóteses de equilíbrio constitucional no uso do instituto.

5.4.2 Aproximação dos Sistemas Romano e Consuetudinário

Apontamos, no início deste trabalho, que os estudos mais atuais sobre ficções jurídicas são os desenvolvidos por juristas de países oriundos da *"commom law"*. Isso, possivelmente, deve-se ao fato de que a atualização da lei, nesses sistemas, é construída, preponderantemente, pela atividade judiciária. A acomodação da dinâmica histórica e social é uma das atividades mais relevantes dessas cortes, as quais lançam mão, com bastante frequência, do raciocínio do **"como se"** - "*Als Ob"*[645].

Nos sistemas romanistas, conquanto a tradição e o correto mecanismo de adaptação da cultura, estejam teoricamente relegado à atuação legiferante das Cortes Legislativas, observa-se, nos últimos anos, uma crescente atividade legislativa negativa, especialmente nos Tribunais Superiores. Esse fenômeno é apontado como uma forma de compensar situações de retração do

---

[643] *Ibid.*, p. 35-42.

[644] GRAU, **Ensaio...,** *op. cit.,* p. 104, em sentido similar ao nosso, afirma que *"A existência de diversos cânones de interpretação, agravada pela inexistência de regras que ordenem, hierarquicamente, seu uso [Alexy 1983:25 e 237], importa que esse uso resulte arbitrário.* ***Tais cânones funcionam como justificativas a legitimar resultados que o intérprete se predeterminara a alcançar****, cujo alcance não é, porém, determinado mediante seu uso.* ***Funcionam como reserva de recursos de argumentação em poder dos intérpretes e, ademais, estão sujeitos, também, a inter pretação*** *[Zagrebelsky 1990:71]. Como nada fazem senão prescrever determinado procedimento de interpretação, não vinculam o intérprete. Em suma, a insubsistência dos métodos de interpretação decorre da inexistência de uma metatregra ordenadora da aplicação, em cada caso, de cada um deles"* (grifo nosso).

[645] VAIHINGER, **Die Philosophie...,** *op. cit.,* p. 12-18.

Poder Legislativo, de um certo descolamento entre a classe política e a sociedade civil, que impede que as demandas sociais sejam atendidas de maneira efetiva. Sobre a crescente participação do judiciário na contemporização do Direito no Brasil, comenta o Ministro LUÍS ROBERTO BARROSO:

> Nos últimos anos, o Supremo Tribunal Federal tem desempenhado um papel ativo na vida institucional brasileira [...]. A centralidade da Corte - e, de certa forma, do Judiciário como um todo - na tomada de decisões sobre algumas das grandes questões nacionais tem gerado aplauso e crítica, e exige uma reflexão cuidadosa. O fenômeno, registre-se desde logo, não é peculiaridade nossa. Em diferentes partes do mundo, em épocas diversas, cortes constitucionais ou supremas cortes destacaram-se em determinadas quadras históricas como protagonistas de decisões envolvendo questões de largo alcance político, implementação de políticas públicas ou escolhas morais em temas controvertidos na sociedade[646].

O ministro tenta estabelecer uma diferença entre judicialização e ativismo, para demonstrar que a postura proativa do judiciário brasileiro, restringe-se, unicamente, aos atos de judicialização. O hiato entre o legislativo e a população pode ter como consequência uma produção de leis insuficientes e que não retratam as reais necessidades do povo. Dessa forma, cumpriria ao Poder Judiciário a missão de atuar em face da ausência de leis. Para BARROSO, o modelo constitucional de judicialização adotado no Brasil atrela-se à ideia de que a jurisdição deve ser oferecida, mesmo em face de lacuna legislativa. Por outro lado, o ativismo, seria *"[...] uma atitude, a escolha de um modo específico e proativo de interpretar a Constituição, expandindo o seu sentido e alcance"*[647].

Independentemente do nome dado ao fenômeno – ativismo ou judicialização – é fato o aumento da participação do judiciário em temas importantes para o Brasil, marcando a aproximação entre *"civil law"* e *"common law"*. O sistema romanista teve uma origem formativa diferente da *"common law"*, pautando-se numa teoria hermética de separação das funções, enquanto o direito comum privilegiou um sistema que se encontra na ordem da tradição jurídica. Isso não implica que os países consuetudinários não tenham lei, pois, nos Estados Unidos da América, por exemplo, a produção legislativa é comparada, em termos

---

[646] Judicialização, Ativismo Judicial e Legitimidade Democrática, **Revista do Tribunal Regional Eleitoral do Ceará,** v. 5, n. 8, disponível em https://bibliotecadigital.tse.jus.br/xmlui/handle/bdtse/5498, acesso em 07 nov. 2021, p. 18.

[647] *Ibid.*, p. 21-23.

quantitativos, ao que se produz no Brasil. A diferença reside no valor mais influente que os costumes assumem nesses países[648].

Por conta da contínua aproximação no modo de operação das cortes judiciais da *"civil law"* com as da *"common law"*, a doutrina voltada a analisar as ficções no bojo deste último sistema, pode trazer boas contribuições ao estudo das ficções tributárias no Brasil, quando utilizadas para a aplicação do direito.

Nesse rumo, destacamos o pensamento do professor da Universidade *"Queen Mary"* de Londres, MAKSYMILIAN DEL MAR, autor de vários artigos sobre o tema, para quem a ficção jurídica pode ser compreendida como um mecanismo diacrônico do raciocínio jurídico e forma de colaboração dos participantes de um sistema, revelando múltiplos usos. Ele amplia o conceito de ficção, relativizando a exigência de consciência ou semiconsciência da falsidade na produção de ficções jurídicas de sistema, porquanto a ficção jurídica decorre da ausência de prova sobre algum fato ou da inexistência de prova em contrário sobre algum fato[649].

Diferentemente das presunções, nas quais há transferência do ônus da prova do *"fato operativo",* as ficções não se interferem sobre qualquer probabilidade da existência desses *"fatos operativos",* tornando-os irrelevantes, ou desnecessários, para a imposição de consequência normativa. Embora o autor afirme que o uso de ficção ocorra, com mais frequência, em sistemas jurídicos pouco desenvolvidos, as ficções podem exercer um papel de experimentos de novas regras. Quando se lança mão de uma ficção pela primeira vez, sobretudo na atividade legiferante negativa, seria um convite a futuros julgadores para que, diante de mesmos fatos operativos, teste-se ou refute-se a ficção outrora usada. Em caso de reutilização da ficção, a discussão já teria maturidade para resultar em um *"case"*[650].

---

[648] LUIZ GUILHERME MARINONI, Aproximação Crítica entre as Jurisdições de "Civil Law" e da "Common Law" e a Necessidade de Respeito aos Precedentes no Brasil, **Revista da Faculdade de Direito UFPR**, n. 49, disponível em https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/17031, acesso em 25 jan. 2024, p. 12-20.

[649] *Legal Fictions and Legal Change, op. cit.,* p. 443-450; *Legal Fictions and Legal Change in the Common Law Tradition, in* DEL MAR e TWINING, ***Legal Fictions in Theory and Practice,*** p. irreg.

[650] *Legal Fictions and Legal Change, op. cit.,* p. 443-448.

Embora DEL MAR aceite o uso da ficção no quotidiano da aplicação do direito, ele deixa clara a necessidade de garantir a estabilidade e a Segurança Jurídica ao sistema, ou seja, garantir-se a fiel aderência ao Estado de Direito - *"rule of law"*[651].

Não por outro motivo, os pensamentos de FULLER e ROSS, constituem uma base de excelente reflexão para compreender a atividade de aplicação das leis e direitos no sistema jurídico brasileiro, demandando uma releitura e o aproveitamento de suas teses, como meio de oferecer mais um mecanismo de compreensão, reconhecimento e análise da compatibilidade das ficções com o Direito Tributário Brasileiro[652].

A atividade de aplicação do Direito Tributário, nos últimos anos, tem gerado interpretações que levam ora à expansão dos direitos dos contribuintes, ora produzem redefinições de obrigações tributárias, modificando a administração tributária e a arrecadação. A justificativa para tal desiderato é plural, desde conferir maior Justiça Tributária até evitar impactos econômicos importantes na administração pública, mediante argumento de cunho pragmático[653].

Em 2018, a Suprema Corte Estadunidense, no caso *"Dakota versus Wayfair"*, em contraste com precedente firmado no caso *"Quill Corp. v. North Dakota"*, decidiu pela possibilidade da cobrança do imposto sobre vendas – *"Sales Tax"* - dos empresários varejistas, atuantes do comércio *"online"*, ainda que não possuíssem loja física no estado[654]. Observa-se, nesse caso, o uso típico de ficção jurídica de sistema, considerando **como se** os empresários

---

[651] *Legal Fictions and Legal Change in the Common Law Tradition, op. cit.,* p. irreg.: *"As ficções jurídicas, em suma, quando usadas com sabedoria, são recursos inerentemente dinâmicos que permitem aos tribunais, ao longo do tempo, equilibrar flexibilidade e capacidade de resposta com estabilidade e previsibilidade*" (tradução nossa). No original em inglês: *"Legal fictions, in short, when used wisely, are inherently dynamic resources that allow courts, over time, to balance flexibility and responsiveness with stability and predictability"*.

[652] ***Legal...,*** *op. cit.,* p. 1-20; *Legal..., op. cit.,* p. 217-234. Insta mencionar a aproximação de ROSS do direito estadunidense, mormente pela sua opção pelo realismo jurídico, conforme desenvolvemos no capítulo 2 desta tese, p. 23.

[653] FÁBIO MARTINS DE ANDRADE, **Modulação em Matéria Tributária**: O Argumento Pragmático ou Consequencialista de Cunho Econômico e as Decisões do STF, p. 125-134.

[654] *SUPREME COURT OF THE UNITED STATES, "South Dakota v. Wayfair INC. et al". October Term,* 2017, disponível em: https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf, acesso em 02 maio 2024. Na decisão há a seguinte decisão: *"A Legislatura de Dakota do Sul promulgou uma lei exigindo que vendedores de fora do estado coletem e remetam o imposto sobre vendas* ***'como se o vendedor tivesse uma presença física no estado'*** *[...] O potencial para que tais questões surjam em algum caso posterior não pode justificar a manutenção de uma regra artificial e anacrônica que priva os Estados de vastas receitas de grandes empresas"* (tradução e grifo nosso). No original em inglês: "*South Dakota Legislature enacted a law requiring out-of-state sellers to collect and remit sales tax '****as if the seller had a physical presence in the State****' [...] The potential for such issues to arise in some later case cannot justify retaining an artificial, anachronistic rule that deprives States of vast revenues from major businesses*" (grifo nosso).

virtuais tivessem sede física em *"Dakota*". Assim, conforme lição de FULLER, o exemplo norte-americano indica analogias entre fatos já juridicizados e outros inéditos, pelo aproveitamento de uma solução **como se o novo caso tivesse a mesma natureza do fato anterior**[655].

A decisão teve como impacto um aumento significativo na arrecadação e criou uma obrigação tributária que antes não existia, por conta da prevalência do entendimento anterior (*"Quill Corp. v. North Dakota"*) da necessidade de sede física em Dakota do Norte, para haver a incidência tributária do *"Sales Tax"*. O argumento da Corte foi pela igualdade tributária entre os comércios físicos e virtuais, equiparando-os para fins tributários. Contextualizou-se a necessidade de mudar os entendimentos jurisprudenciais, em face das novas formas de negócios estabelecidos pela tecnologia. Não nos cabe, aqui, apreciar o critério de valor na decisão da Corte Norte-Americana, o objetivo do exemplo posto é demonstrar como os tribunais podem influenciar a legislação tributária e a sistemática arrecadatória, por meio de atividade legislativa interpretativa[656].

---

[655] ***Legal...,*** *op. cit.,* p. 18-20.

[656] *United States Government Accountability Office. Testimony Before the Committee on Finance, U.S. Senate.* ***REMOTE SALES TAX*** *Initial Observations on Effects of States' Expanded Authority Statement of James R. McTigue, Jr., Director, Tax Policy and Administration,* disponível em https://www.gao.gov/assets/gao-22-106016.pdf, acesso em 02 maio 2024. **Interessante estudo feito sobre o impacto econômico pela nova forma de arrecadação em *"Dakota"* pode ser observado no parecer de James R. McTigue, Jr. para *GAO* (*United States Government Accountability Office*):** *"As agências de receita estaduais que responderam à pesquisa do GAO de 2022 atribuíram alguns aumentos na receita do imposto sobre vendas às vendas remotas após a decisão do caso* Wayfair. *Por exemplo, 33 estados forneceram dados sobre a coleta de impostos sobre vendas remotas em 2021, totalizando cerca de $23,1 bilhões. Além disso, 20 estados forneceram dados sobre a parte atribuída às vendas em 'marketplaces', totalizando cerca de $9,5 bilhões (cerca de 41% do total das coletas de vendas remotas relatadas naquele período)"* (tradução nossa). No original em inglês:*"State revenue agencies responding to GAO's 2022 survey attributed some increases in sales tax revenue to remote sales following the Wayfair decision. For example, 33 states provided data on 2021 collections from remote sales, totaling around $23.1 billion. In addition, 20 states provided data on the portion attributable to marketplace sales, totaling around $9.5 billion (around 41 percent of total collections from remote sales reported that period)"*.

TABELA – Coleta de Receita de Impostos sobre Vendas Remotas de 2018 a 2021

Ano	Receita de todas as vendas remotas (em milhões)	Número de estados que relataram	Receita de vendas remotas via marketplaces (em milhões)	Número de estados que relataram
2018	$3,200	21	$344	5
2019	$6,735	28	$1,276	12
2020	$16,328	31	$6,529	20
2021	$23,104	33	$9,539	20

O ativismo ou a judicialização tributária, como prefere o Ministro BARROSO, tem o condão de gerar várias repercussões na realidade jurídica e administrativa do Direito Tributário, além de alterar a vida dos contribuintes. É possível defender que a atuação judiciária possa corrigir situações de injustiça e justiça social. De igual sorte, a atividade de aplicação criativa do Direito Tributário, também pode verter rumo à insegurança jurídica, gerando fortes incertezas quanto a inéditas obrigações tributárias e efeitos econômicos inesperados.

A seguir, debruçar-nos-emos sobre algumas situações em que se verifica o uso de ficções de sistema de aplicação de leis e direitos, seguindo nossa classificação de ficções jurídicas, e analisando eventual limite entre a atuação judiciária e as normas jurídicas de interpretação do Direito Tributário.

5.4.3 Analogia no Direito Tributário – Ficção com Função Integrativa

Primeiramente, em nossa taxonomia das ficções, apontamos como uma das classificações, as ficções analógicas, embora o Código Tributário Nacional mencione que a analogia é apenas umas das formas de integração do Direito Tributário. Ocorre que a analogia é forma de ficção por excelência, ao passo que as demais formas de integração e interpretação estão compreendidas no gênero das **ficções de interpretação e de aplicação do Direito**.

A analogia é aplicada pelas ciências clássicas e pela lógica formal como meio de verificar igualdades, relações e proporções entre duas coisas distintas. Modernamente, o conceito foi utilizado como *"[...] extensão provável do conhecimento mediante o uso de semelhanças genéricas que se podem aduzir em situações diversas"*[657].

KARL LARENZ foi um dos cientistas do Direito que melhor tratou sobre o emprego da analogia jurídica. Segundo ele, ao se cotejar duas situações da vida, para as quais somente

---

Fonte: Pesquisa do GAO dos 45 estados com um imposto sobre vendas estadual e o Distrito de Columbia. | GAO-22-106016 (tradução nossa). No original: *"Source: GAO survey of the 45 states with a statewide sales tax and the District of Columbia. | GAO-22-106016".*
Nota: "Esta tabela combina formatos de ano civil e ano fiscal fornecidos pelos estados. Alguns estados forneceram dados apenas sobre coletas de marketplaces, o que pode subestimar a coleta total. Marketplaces incluem empresas como Amazon, eBay e Etsy, que facilitam vendas em nome de vendedores terceiros" (tradução nossa). No original: *"Note: This table combines calendar and fiscal year formats provided by states. Some states provided data on marketplace collections only, which may undercount total collections. Marketplaces include companies such as Amazon, eBay, and Etsy which facilitate sales on behalf of third-party sellers".*

[657] ABBAGNANO, **Dicionário...,** *op. cit.,* p. 58.

há previsão jurídica para uma delas e, mediante a aferição de semelhanças consistentes entre as situações, aplica-se os efeitos jurídicos do caso juridicizado ao que não possui previsão expressa na lei, a *"[...] 'semelhança' de ambas as situações de facto justifica a mesma consequência jurídica"*. Grosso modo, na analogia, como técnica de interpretação, remete-se, para as consequências de uma situação não juridicizada, as consequências de uma lei[658].

LARENZ afirma que, na analogia, há semelhança de situações, e nas ficções, há de se *"[...] equiparar voluntariamente algo que se sabe que é desigual"*. Todavia, "*Deve distinguir-se a ficção como meio de técnica legislativa, como meio de fundamentação da sentença e o seu emprego na ciência"*[659].

A remissão de consequências de uma norma à circunstância não judicializada, parece ser de mesma ordem nas analogias e nas ficções tratadas por LARENZ. Na atividade de aplicação e interpretação do Direito Tributário, as analogias atinentes a equiparar situações semelhantes, não se distinguem em nada do processo epistemológico ficcional. Quando se estendem os efeitos de uma norma original a outra, pode-se dizer estar **diante de uma interpretação analógica ou de uma ficção**, dado que *"As ficções legais têm normalmente como finalidade a aplicação da regra dada para uma previsão normativa típica (P1) a outra previsão normativa típica (P2)"*[660].

Na analogia, trata-se um acontecimento para o qual não há lei, ou qualquer previsão jurídica específica, **como se** fosse o caso semelhante. A consequência analógica remete-se à norma de referência, exatamente como na criação de ficção jurídica[661].

Em tópicos anteriores deste capítulo, mencionamos a necessidade do legislador tributário ater-se às definições, conteúdos e alcances do direito privado, por força do artigo 110, do Código Tributário Nacional. CRISTIANO CARVALHO considera o referido artigo uma "*metaregra antificção",* afirmando ser o Direito Tributário uma obra de **sobreposição** de fatos já tocados por outros ramos do Direito[662]. Em sentido contrário, podemos defender que a

---

[658] **Metodologia...,** *op. cit.,* p. 188, *"[...] na comummente denominada 'analogia jurídica' são cotejadas duas situações da vida, uma das quais recai sob o âmbito da previsão normativa, enquanto a outra não é (aparentemente) regulada. Se a segunda tiver suficientes semelhanças com a primeira, será equiparada no que toca aos efeitos jurídicos - e só no que a esses respeita - à primeira; a 'semelhança' de ambas as situações de facto justifica a mesma consequência jurídica"(sic).*

[659] *Ibid.*, p. 366-367.

[660] *Ibid.*, p. 367.

[661] MARÍN-BARNUEVO, ***Presunciones y...,*** *op. cit.,* p; 135-137.

[662] **Ficções...,** *op. cit.,* p. 276-278.

previsão do inciso I, do artigo 108, do Código Tributário Nacional, trata-se de uma autorização, legalmente permitida, ao uso das ficções no Direito Tributário:

> Artigo 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:
> I - a analogia;
> [...]
> § 1º O emprêgo da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei *(sic).*

Na obra coletiva, fruto dos debates feitos durante o Segundo Curso de Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, a qual recebeu o nome de "Interpretação no Direito Tributário", GERALDO ATALIBA e DINO JARACH consignaram algumas conclusões acerca do conceito de analogia, sobre as quais renderemos algumas observações na sequência:

> **A analogia não é forma de interpretação, mas sim autêntica integração.** Cria, pois, norma nova, o que fere o princípio da legalidade. Será vedada sempre que previr nova hipótese de incidência. Será permitida nos demais casos.
> A analogia é critério de interpretação perfeitamente válido em direito tributário - na ausência de norma expressa –, desde que de seu emprego não resultem criação ou exoneração de tributos.
> A analogia, **como processo de integração**, é admitida pelo direito tributário, desde que respeitado o princípio constitucional da legalidade tributária. **Entende-se por integração a fixação do exato alcance da lei, dentro do sistema.**
> Somente se admite a analogia por compreensão, que é igual à integração, não sendo admissível a analogia por extensão (grifo nosso)[663].

O preceito de legalização do uso de ficções tributárias por analogia - artigo 108, I, do Código Tributário Nacional – está dirigido para *"[...] a autoridade competente para aplicar a legislação tributária, seja ela o funcionário da Fazenda, seja o órgão judicial que preside o feito [...]"*[664]. A analogia tem valor, no campo do Direito Tributário, como **forma de integrar**

---

[663] RUBENS GOMES DE SOUZA *et al*, **Interpretação no Direito Tributário,** p. 112-113.

[664] PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...,** *op. cit.,* p. 135.

a legislação, sobretudo aos preceitos da Constituição Federal de 1988[665]. Outrora, tecemos comentários ao uso de legislação com técnica ficcional, apta a integrar as previsões da Constituição, usando como exemplo a definição dos critérios de tempo e lugar, para adaptação da hipótese de incidência tributária. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES adverte que não há unanimidade quanto ao uso da analogia no tocante às normas tributárias de caráter geral, porém, assevera ser o processo analógico campo de **integração do Direito Tributário**[666].

No processo de interpretação analógica, o uso de ficções de sistema **somente terá oportunidade caso venha a integrar o sistema tributário**, tangenciando a "jusestatalidade" tributária formal e material. Jamais se admite analogia para criar obrigação tributária ou para modificar definições e limites de institutos, conceitos e formas de direito privado[667].

Toda analogia, precipuamente a feita em Direito Tributário, deve buscar coerência lógica com o Direito e, *"[...] também uma consequência 'orgânica', isto é, uma consequência que resulta 'da intuição global da natureza prática das relações jurídicas e dos seus arquétipos'"*[668].

---

[665] Nesse sentido, nos reportamos ao julgamento do **Recurso Extraordinário nº. 601392 / PR**, Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Brasília, 28 de fev. de 2013. O Supremo Tribunal Federal estendeu, **por analogia**, a imunidade recíproca à ECT - Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, **como se** os Correios fossem Autarquias ou Fundações instituídas e mantidas pelo poder público. A Emenda Constitucional nº. 132/2023 modificou a redação original do § 2º, do art. 150, da Constituição de 1988, positivando a integração analógica jurisprudencial, : *"A vedação do inciso VI, 'a', é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público* ***e à empresa pública prestadora de serviço postal****, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes"* (grifo nosso). **A EC nº. 132 também é um bom exemplo da conversão de uma ficção, de aplicação do direito, em lei. A ficção cumpriu função de desenvolver o direito e de resultar num *"case"*, similar ao que ocorre nos sistemas da *"commom law"*.**

[666] **Teoria Geral da Isenção Tributária**, p. 117. Apontem-se as considerações de SOUTO MAIOR BORGES sobre as tendências doutrinárias ao uso de analogia no Direito Tributário: *"Quanto à integração analógica dessas normas tributárias de caráter geral, não há uniformidade de pontos de vista. Alguns autores aceitam a aplicação da analogia às leis tributárias; outros, a entendem vedada. Um terceiro grupo finalmente admite temperamentos ao princípio da vedação de analogia em direito tributário: restringem a proibição ao campo do direito tributário substantivo ou do direito tributário penal, tendo-a como inaplicável ao campo do direito tributário formal ou administrativo"*.

[667] PONTES DE MIRANDA, **Tratado de Direito Privado...,** *op. cit.,* v. III, p. 292-293. PONTES DE MIRANDA **aponta a possibilidade de integração do Direito, afirmando que tal manobra é necessária para a atualidade do sistemas jurídicos e, muitas vezes, já vêm previstas nas próprias legislações:** *"Um dos maiores colaboradores do Código Civil francês –, Portalis, dizia com muita razão: 'Les codes des peuples se font avec le temps; mais, à propremente parler, on ne les fait pas'. Nos trabalhos preliminares do Código Civil alemão não se exclui previamente nem se tem a pretensão de proibir futura e inevitável elaboração jurídica independente, isto é, fora dos canais legislativos. Na feitura do Código Civil suíço a mesma convicção teve o ilustre Huber" (sic).*

[668] LARENZ, **Metodologia...,** *op. cit.,* p. 292.

Boa parte da doutrina entende que a analogia somente pode ser aplicada às *"[...] normas secundárias, processuais e administrativas"*. O Direito positivo não é pleno, estabelece-se ficticiamente sua plenitude, de modo que o próprio ordenamento, estipula a possibilidade de preenchimento de lacunas. Fato é que a integração do Direito Tributário, território fértil à presença de ficções de sistema, deve restringir-se à eventual **compleição** Constitucional, cuidando-se para que a analogia não crie obrigação tributária não prevista em lei[669].

5.4.4 Ficções Tributárias Hermenêuticas e Subgrupo das Ficções Criativas

Para CARLOS MAXIMILIANO *"**A base de todo o trabalho do exegeta seria uma ficção:** buscaria uma vontade possível, agente, ativa no passado e as conclusões logicamente decorrentes desse intento primitivo"* (grifo nosso)[670]. Apesar da hermenêutica *"[...] ser tema de caráter geral",* suas técnicas são regularmente utilizadas para perscrutar as normas tributárias[671].

A hermenêutica deve buscar formas de aplicar a regra abstrata e rígida à infinita variedade dos casos da vida real. Nas modernas democracias representativas, a dificuldade de executar o processo legislativo tradicional é grande, pois o legislador é uma entidade coletiva e a lei resulta de um conglomerado de ideias. O juiz, influenciado por seu ambiente, avalia os materiais legislativos de forma diferente do legislador original. Substitui-se a realidade, muitas vezes não concretizável, por uma ficção, recorrendo-se a velhos aforismos tais como: a **interpretação deve revelar o que legislador quis ou deveria ter querido**[672].

Compreender o conteúdo de uma proposição jurídica, consistente no ato de interpretar o Direito, cinge-se na aplicação de postulados exegéticos para desnudar seu cerne. Aplicar o direito é opor uma precisa norma a um fato da vida. Para haver aplicação, de antemão, é necessária a interpretação da lei e, antes de todo esse processo, é costume a verificação da fidelidade da norma aos preceitos constitucionais. Esse ato, por si só, também constitui uma forma de interpretação referencial e categórica do Direito Tributário. A integração é parte

---

669 RICARDO LOBO TORRES, **Curso...,** *op. cit.,* p. 152-154.

670 **Hermenêutica e Aplicação do Direito**, p. 32.

671 DINO JARACH, Hermenêutica no Direito tributário, *in* RUBENS GOMES DE SOUZA *et al.,* **Interpretação no Direito Tributário**, p. 84.

672 MAXIMILIANO, **Hermenêutica...,** *op. cit.,* p. 32-38.

importante do processo interpretativo das normas, cuja premissa visa declarar a vontade pré-cognitiva, já existente no predicado normativo.

Não há nenhum obstáculo de utilização de quaisquer métodos de interpretação no Direito Tributário, sendo comum a aplicação simultânea de vários meios interpretativos, para se declarar a norma jurídica tributária. Apesar do uso permitido dos métodos hermenêuticos, acautela PAULO DE BARROS CARVALHO a impossibilidade de interpretação em desacordo com a Constituição e com o sistema constitucional tributário[673]. Em vista disso, a declaração do conteúdo normativo da norma tributária é matéria adstrita à Constituição, ficando essas declarações, por consequência, nas mãos do Supremo Tribunal Federal, no exercício da função de intérprete da Constituição.

Para EROS ROBERTO GRAU, a interpretação do direito não consiste em apenas declarar o conteúdo complexo contido na lei, mas terá como consequência imediata a construção da norma, o que torna a atividade do Supremo Tribunal Federal ainda mais marcante no universo jurídico e social[674].

O Direito é constituído por palavras, é um ato fabulador, como ressaltado por ROSS, no qual se procura estabelecer um nível de comunicação entre o legislador e seus receptores[675]. Algumas condições podem influir no significado da emissão, *"[...] a saber, seus condicionantes políticos, morais, socioeconômicos, psicológicos e psicossociais"*. A norma está contida na realidade jurídica, ao passo que os fatos que a implicam são da ordem do ser. O pandectismo é feito por seres humanos, influenciados por seu tempo. O resultado desse processo é que irá determinar a especificidade do conteúdo e o alcance da norma, ou seja, o que vai ser aplicado ao caso concreto é o produto da interpretação[676].

Para WARAT, os métodos clássicos de interpretação do Direito *"[...] constituem um conjunto de princípios e conceitos que funcionam como diretrizes retóricas para os raciocínios dos juristas"*. Os métodos interpretativos, por se constituírem em direito positivo, dirigem-se aos aplicadores das leis, dissimulando a própria ideologia colocada nas normas dogmáticas de interpretação:

---

[673] Hermenêutica do Direito Tributário, *in* ATALIBA, **Elementos de Direito Tributário**: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 221-236.

[674] **Ensaio e Discurso...,** *op. cit.,* p. 62.

[675] *Legal..., op. cit.,* p. 217-234.

[676] BANDEIRA DE MELLO, **Curso de Direito Administrativo,** p. 605-606.

> Os métodos de interpretação podem ser considerados o álibi teórico para a emergência das crenças que orientam a aplicação do direito. Assim, sob a aparência de uma reflexão científica criam-se fórmulas interpretativas que permitem: 1) veicular uma representação imaginária sobre o papel do direito na sociedade; 2) ocultar as relações entre as decisões jurisprudenciais e a problemática dominante; 3) apresentar como verdades derivadas dos fatos, ou das normas, as diretrizes éticas que condicionam o pensamento jurídico; 4) legitimar a neutralidade dos juristas e conferir-lhes um estatuto de cientistas. Pode-se, pois, caracterizar os métodos interpretativos como um repertório de pontos de vista e comportamentos idealizados, que através de fórmulas sacramentadas justificam as representações que estão na base do senso comum teórico dos juristas[677] *(sic)*.

Toda lei há de ser interpretada, porque, por mais claras e precisas que possam parecer, sempre demandarão ajuste ao caso concreto. A norma sempre é abstrata em face da realidade; a interpretação, sobretudo a tributária, terá como referência a *"[...] identificação do fato real com a hipótese definida pela lei [...]"*. Assim, **a primeira condição para o trato hermenêutico tributário é que *"[...] não há interpretação da lei tributária, que esteja fora da aplicação concreta da própria lei tributária"*** (grifo nosso). Qualquer premissa, prática, aforismo ou brocardo interpretativo de uso comum, somente poderá ser aplicado em condições restritas e após a aplicação da lei tributária[678]. A lei tributária somente é aplicada após averiguação da conformidade constitucional[679].

O Direito Tributário Brasileiro é eminentemente constitucional, de sorte que boa parte da altercação sobre seus preceitos pende de análise do Supremo Tribunal Federal, na sua atividade interpretativa. Dentre suas atribuições, o STF declara quais leis tributárias estão em íntima coordenação com a Lei Superior e, ainda, revela qual a definição, a natureza e o conteúdo dos preceitos constitucionais tributários. Um bom exemplo de declaração do Texto Supremo é o Recurso Extraordinário nº. 111954-PR, o qual se definiu pela existência de cinco espécies tributárias na Constituição de 1988[680].

Toda interpretação, imprescindivelmente, lança mão de algum grau de argumentação para defender o sentido declarado. WARAT considera a argumentação como uma técnica interpretativa possível, a qual é utilizada com bastante frequência pelos aplicadores e

---

[677] **Mitos...,** *op. cit.,* p. 65.

[678] JARACH, Hermenêutica no Direito..., *op. cit.,* p.84-85.

[679] PAULO DE BARROS CARVALHO, Hermenêutica no Direito..., *op. cit.,* p. 221-236.

[680] **Supremo Tribunal Federal,** Recurso Extraordinário nº. 111954/PR, Relator: Min. Oscar Correia, Brasília, 24 de jun. de 1988, disponível em https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=202742, acesso em 02 de mai. 2024.

operadores do direito - juízes, advogados, doutrinadores *etc.* Todo argumento é uma técnica de persuasão, atinente a justificar o emprego de um instituto jurídico da forma como o intérprete comunicou:

> A interpretação da lei seria, assim, o processo mediante o qual se busca convencer aos receptores de que existe um código comum. Ela seria também um processo de prova para o julgador, quando o mesmo deve demonstrar que compreendeu a relação significativa norma-conduta dentro dos limites legitimáveis e que não restringiu os marcos do sistema sócio-jurídico em que sua decisão deve integrar-se. A interpretação da lei pode ser tanto um ato de confirmação de valores como de desqualificação dos mesmos[681] *(sic)*.

A argumentação do hermeneuta pode, ainda, ter as seguintes funções: 1. persuadir terceiras pessoas de que as escolhas interpretativas são técnicas altamente coerentes para se chegar ao espírito das leis; 2. convencer, mediante o uso da linguagem técnica, que a interpretação levada a efeito resulta na melhor opção jurídica, em face de outras opções existentes; 3. ocultar, pelo uso de jogos de linguagem científicos, alguma forma de ideologia[682].

Em 2016, no julgamento do Recurso Extraordinário nº. 651.703-PR, de relatoria do Ministro LUIZ FUX, consignou-se o *"Tema nº. 581: Incidência do ISS sobre atividades desenvolvidas por operadoras de planos de saúde"*. A Repercussão Geral transitou em julgado em 14 de maio de 2022[683].

A decisão nuclear do Recurso Extraordinário, que findou na conclusão de que *"As operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, previsto no artigo 156, III, da*

---

[681] **Mitos...,** *op. cit.,* p. 39.

[682] *Ibid.*, p. 40-69.

[683] **Supremo Tribunal Federal,** Tema nº. 581, disponível em https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia Repercussao/tema.asp?num=581, acesso em 19 abr. 2024.

CRFB/88", construiu alguns argumentos persuasivos bastante interessantes para justificar a incidência tributária do ISS sobre planos de saúde *"lato sensu"*[684].

O veredicto do STF concluiu que, o Direito Tributário, possui conceitos implícitos próprios, tanto de natureza jurídica como extrajurídica, gozando da faculdade de *"[...] remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional"*. Além disso, afastou a aplicação do artigo 110 do Código Tributário Nacional, a metarregra antificção, na interpretação Constitucional, ao argumento de que a exegese autêntica do Texto Maior ficaria comprometida, sendo as limitações hermenêuticas do Código Tributário Nacional, artigo 109 e 110 demandantes de uma releitura, em face de novos métodos e critérios interpretativos do Direito Tributário[685].

---

[684] Supremo Tribunal Federal, **Informativo do STF nº. 830,** Brasília, 13 a 17 de jun. de 2016, disponível em https://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo830.htm#repercussao. acesso em 29 abr. 2024. *"O Plenário iniciou julgamento de recurso extraordinário em que se discute a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) em relação às atividades de administração de planos de saúde. No caso, o acórdão recorrido assentara entendimento segundo o qual seria possível a incidência de ISS sobre a referida atividade, na medida em que essa não se resumiria a repasses de valores aos profissionais conveniados, mas configuraria real obrigação de fazer em relação aos usuários, não se podendo negar a existência de prestação de serviço. No recurso em comento, sustenta-se a existência de violação aos artigos 153, V, e 156, III, da CF, e que a principal atividade das empresas de seguro consistiria em obrigação de dar, e não de fazer, o que afastaria a incidência do tributo. O Ministro Luiz Fux (relator) negou provimento ao recurso extraordinário. Afirmou que o aspecto primordial para a compreensão da incidência do ISS se encontraria no enquadramento do conceito de "serviço", uma vez que apenas as atividades classificadas como tal — à luz da materialidade constitucional do mencionado conceito (CF, art. 156, III) — seriam passíveis de atrair a obrigatoriedade do imposto, previsto em lei complementar (LC 116/2003). Nesse sentido, o STF, no julgamento do RE 547.245/SC (DJe de 5.3.2010), entendera que não haveria, na matéria, um primado do Direito Privado, pois, sem dúvida, seria viável que o Direito Tributário — e primordialmente o Direito Constitucional Tributário — adotasse conceitos próprios. Desse modo, a possibilidade de o Direito Tributário elaborar conceitos específicos decorreria, em última análise, do fato de ser direito positivo. Assim, os conceitos conotados por seus enunciados poderiam identificar-se com aqueles consagrados em dispositivos já vigentes, mas essa identidade não seria imprescindível. Nem mesmo a necessidade de se proceder à exegese rigorosamente jurídica do texto constitucional implicaria a inexorável incorporação, pela Constituição, de conceitos infraconstitucionais. Com efeito, o art. 110 do CTN ("A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias") não veicularia norma de interpretação constitucional. Não seria possível engendrar-se interpretação autêntica da Constituição feita pelo legislador infraconstitucional, na medida em que este não poderia balizar ou direcionar o intérprete do próprio texto constitucional. O referido dispositivo do CTN não teria a amplitude conferida por sua interpretação literal. Qualquer conceito jurídico — oriundo do Direito Privado ou não — ou extrajurídico — advindo da economia ou de qualquer ramo do conhecimento —, utilizado pelo constituinte para definir competências tributárias, não poderia ser alterado por legislação infraconstitucional. Portanto, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS fosse utilizada no âmbito do Direito Tributário, novos critérios de interpretação progressivamente teriam ganhado espaço" (sic).*

[685] **Supremo Tribunal Federal,** Recurso Extraordinário nº. 651.703-PR, Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 29 set. de 2016, disponível em https://portal.stf.jus.br/processos /downloadPeca.asp?id=311670223&ext=.pdf, acesso em 19 abr. 2024.

O argumento persuasivo central da decisão, para rechaçar a aplicação de um conceito típico de direito privado, **a diferença entre obrigações de dar e fazer** consistiu em afirmar que *"**O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios**, razão pela qual não há um primado do Direito Privado"*[686].

Evocando a forte tese da **supremacia constitucional**, o Recurso considerou, por argumento persuasivo, a impossibilidade do Código Tributário Nacional impor métrica de interpretação do Texto Excelso, que estaria sujeito a outras formas alternativas de interpretação, tais como a análise econômica do direito, confira-se parte da Ementa:

> 10. A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade.
> 11. A interpretação isolada do artigo 110, do CTN, conduz à prevalência do método literal, dando aos conceitos de Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que resta inconcebível. Consequentemente, deve-se promover a interpretação conjugada dos artigos 109 e 110, do CTN, avultando o método sistemático quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição, e, de outro, o método teleológico quando não haja a constitucionalização dos conceitos.
> 12. A unidade do ordenamento jurídico é conferida pela própria Constituição, por interpretação sistemática e axiológica, entre outros valores e princípios relevantes do ordenamento jurídico.
> 13. Os tributos sobre o consumo, ou tributos sobre o valor agregado, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, assimilam considerações econômicas, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica.
> 14. O critério econômico não se confunde com a vetusta teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão de 1919, rechaçada pela doutrina e jurisprudência, mas antes em reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva.
> 15. A classificação das obrigações em "obrigação de dar", de "fazer" e "não fazer", tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título "Das Modalidades das Obrigações", no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis.
> [...]

---

[686] **Supremo Tribunal Federal**, Recurso Extraordinário nº. 651.703-PR, Relator: Min. Luiz Fux, Brasília, 29 de set. 2016, disponível em https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp ?id=311670223&ext=.pdf, acesso em 19 abr. 2024.

> 20. A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à ratio que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, artigo 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, artigo 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, artigo 156. III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado.
> **21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.**
> 23. A exegese histórica revela que a legislação pretérita (Decreto-Lei nº 406/68) que estabelecia as normas gerais aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza já trazia regulamentação sobre o tema, com o escopo de alcançar estas atividades. (grifo nosso)[687] *(sic).*

Observe-se que, o ponto 21 do Acórdão em debate, definiu serviço da seguinte forma: ***"[...] oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador"***; declarando o sentido da norma. A atividade do Supremo Tribunal Federal consistiu, em última análise, em estabelecer ficcionalmente, para o âmbito da incidência do ISS, de que serviço é **como se** fosse uma obrigação de dar ou de fazer[688].

É muito tênue a linha entre o engessamento constitucional mediante *"[...] rigorosa compreensão da estrutura normativo-constitucional [...]",* que pode deslindar na *"[...] exclusão de mutações constitucionais operadas por via interpretativa[...]"* e em boas mutações constitucionais, que acompanhem a vanguarda da sociedade[689].

JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO oferece uma boa forma de compatibilização entre o velho e o novo, **proposta à qual aderimos**. O professor da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, distingue modificação dentro do *"[...] programa normativo (Normprogramm)",* consistente em atualizações que sejam fidedignas ao projeto de uma Constituição, ou seja, às suas ficções utópicas heurísticas, ficções da estrutura constitucional e modificações *"[...] que se traduzem na existência de uma realidade constitucional*

---

[687] **Supremo Tribunal Federal**, Recurso Extraordinário nº. 651.703-PR, Relator: Min. LUIZ FUX. Brasília, 29 de set. 2016, disponível em https://portal.stf.jus.br/processos/download Peca .asp?id=311670223&ext=.pdf, acesso em: 19 abr. 2024.

[688] GRAU, **Ensaio e Discurso...,** *op.cit.,* p. 61-63.

[689] CANOTILHO, **Direito Constitucional...,** *op. cit.,* p. 230-235.

inconstitucional [...]". É legítimo o contínuo ajuste do texto normativo da Constituição à dialética da vida moderna. O equívoco é a **corrupção** dos *"[...] princípios estruturais (políticos e jurídicos) da constituição"*[690].

5.4.5 Obrigações Tributárias Inconstitucionais consideradas Constitucionais pelo STF

A Lei nº. 9.868, de 10 de novembro de 1999, que dispõe sobre o processo e o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade e da Ação Declaratória de Constitucionalidade, perante o Supremo Tribunal Federal, autorizou aquele tribunal a lançar mão de ficção para determinar o marco temporal do efeito de suas decisões. No pertinente ao Direito Tributário, a modulação dos efeitos das decisões do STF pode determinar **como se** dada obrigação tributária fosse constitucional, ainda que proferida sua inconstitucionalidade. Verifique-se o teor da disposição normativa:

> Artigo 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado[691].

A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 2.240-BA, marcou a utilização da modulação dos efeitos de inconstitucionalidade, ao argumento de assegurar as relações jurídicas consolidadas pela lei estadual (inconstitucional), a qual criou o município de Luís Eduardo Magalhães, na Bahia. Na oportunidade, os julgadores, inclusive o Relator, mediante a retificação de seu voto, seguiram o voto do Ministro MARCO AURÉLIO pela aplicação do artigo 27 da Lei nº. 9.868/1999, acusando a inconstitucionalidade da lei impugnada, sem, contudo, pronunciar sua nulidade, *"[...] mantendo sua vigência pelo prazo de 24 (vinte e*

---

[690] *Ibid.*, p. 232.

[691] Lei nº. 9.868, de 10 de novembro de 1999, **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, p. 01, 11 nov. 1999, disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm#:~:text=LEI%20No%209.868%2C%20DE%2010%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201999.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20processo%20e,perante%20o%20Supremo%20Tribunal%20Federal, acesso em 02 maio 2024.

quatro) meses", tempo considerado razoável para o legislador estadual adaptar a situação concretamente[692].

Muito se discute na doutrina acerca dos conteúdos vagos e indeterminados das expressões "**segurança jurídica"** e "**excepcional interesse social"**. Tais critérios repousam sobre vasto espectro da discricionariedade concedida ao STF pela Lei nº. 9.868/99, legitimando-o a promover a modulação dos efeitos de suas declarações de inconstitucionalidade, mediante qualquer suposição que entenda tocar a Segurança Jurídica e o interesse social excepcional[693].

CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO afirma que a fluidez dos conceitos indeterminados não é apenas das palavras empregadas pela lei. O conceito vago descansa na discricionariedade, inerente ao poder público e às suas peculiares atribuições. A margem dada

---

[692] **Supremo Tribunal Federal,** Ação Direita de Inconstitucionalidade nº. 2240, Relator: Min. Eros Grau. Brasília, 09 de mai. de 2007, disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=474616, acesso em 01 de mai. de 2024. *"Ação direta de inconstitucionalidade – Lei 7.619/2000, do Estado da Bahia, que criou o Município de Luís Eduardo Magalhães – Inconstitucionalidade de lei estadual posterior à EC 15/1996 – Ausência de lei complementar federal prevista no texto constitucional – Afronta ao disposto no art. 18, § 4o , da CF – Omissão do Poder Legislativo – Existência de fato – Situação consolidada – Princípio da segurança jurídica – Situação de exceção, estado de exceção – A exceção não se subtrai à norma, mas esta, suspendendo-se, dá lugar à exceção – Apenas assim ela se constitui como regra, mantendo-se em relação com a exceção. 1. O Município foi efetivamente criado e assumiu existência de fato, há mais de seis anos, como ente federativo. 2. Existência de fato do Município, decorrente da decisão política que importou na sua instalação como ente federativo dotado de autonomia. Situação excepcional consolidada, de caráter institucional, político. Hipótese que consubstancia reconhecimento e acolhimento da força normativa dos fatos. 3. Esta Corte não pode limitar-se à prática de mero exercício de subsunção. A situação de exceção, situação consolidada – embora ainda não jurídica – não pode ser desconsiderada. 4. A exceção resulta de omissão do Poder Legislativo, visto que o impedimento de criação, incorporação, fusão e desmembramento de Municípios, desde a promulgação da EC 15, em 12 de setembro de 1996, deve-se à ausência de lei complementar federal. 5. Omissão do Congresso Nacional que inviabiliza o que a Constituição autoriza: a criação de Município. A não edição da lei complementar dentro de um prazo razoável consubstancia autêntica violação da ordem constitucional. 6. A criação do Município de Luís Eduardo Magalhães importa, tal como se deu, uma situação excepcional não prevista pelo direito positivo. 7. O estado de exceção é uma zona de indiferença entre o caos e o estado da normalidade. Não é a exceção que se subtrai à norma, mas a norma que, suspendendo-se, dá lugar à exceção – apenas desse modo ela se constitui como regra, mantendo-se em relação com a exceção. 8. Ao Supremo Tribunal Federal incumbe decidir regulando também essas situações de exceção. Não se afasta do ordenamento, ao fazê-lo, eis que aplica a norma à exceção desaplicando-a, isto é, retirando-a da exceção. 9. Cumpre verificar o que menos compromete a força normativa futura da Constituição e sua função de estabilização. No aparente conflito de inconstitucionalidades impor-se-ia o reconhecimento da existência válida do Município, a fim de que se afaste a agressão à federação. 10. O princípio da segurança jurídica prospera em benefício da preservação do Município. 11. Princípio da continuidade do Estado. 12. Julgamento no qual foi considerada a decisão desta Corte no MI 725, quando determinado que o Congresso Nacional, no prazo de dezoito meses, ao editar a lei complementar federal referida no § 4o do art. 18 da CF, considere, reconhecendo-a, a existência consolidada do Município de Luís Eduardo Magalhães. Declaração de inconstitucionalidade da lei estadual sem pronúncia de sua nulidade 13. Ação direta julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade, mas não pronunciar a nulidade pelo prazo de 24 meses, da Lei 7.619, de 30 de março de 2000, do Estado da Bahia" (sic).*

[693] EDUARDO APPIO, **Controle Difuso de Constitucionalidade:** Modulação dos Efeitos, Uniformização de Jurisprudência e Coisa Julgada, p. 120-123.

pela discricionariedade, porém, deve estar **atrelada à finalidade do ato e ao contexto da ordem jurídica constitucional**[694].

Por outro lado, MARINONI afirma que *"A norma, que reflete a intenção do projeto em outorgar força obrigatória aos precedentes dos Tribunais Superiores, estimula a reflexão que segue, voltada a elaborar uma teoria da eficácia temporal das decisões revogadoras de precedentes obrigatórios"*[695].

Seja qual for a compreensão sobre o instituto da modulação de inconstitucionalidade, o mecanismo reforça uma crescente aproximação da atividade jurisprudencial brasileira com os sistemas da *"common law"* e **institucionaliza a adoção de uma ficção de sistema hermenêutica**, consistente em considerar um tema, declaradamente inconstitucional, **como se** fosse constitucional, em determinado período. Por outro lado, o próprio Supremo Tribunal Federal, por maioria, entendeu constitucional a previsão do artigo 27, da Lei nº. 9.868/1999, julgando improcedente o pedido formulado nas ADIs 2154-DF e 2258-DF, de sorte que o dispositivo continua com eficácia, além de estar sendo cada vez mais utilizado pelo STF[696].

Em matéria tributária, a questão é ainda mais peculiar, porquanto, a modulação das decisões do STF tem o efeito de considerar, simultaneamente, uma obrigação tributária inconstitucional e, **como se** fosse constitucional, dentro de algum período. Até aqui, tentamos deixar claro que somente pode haver tributo decorrente de lei, ou seja, lei que criou ou majorou um tributo de forma inconstitucional é o mesmo que afirmar: **exigiu-se uma obrigação tributária sem a competente lei para tanto**[697].

---

[694] **Curso...,** *op. cit.,* p. , p. 847-853. O administrativista explica o seguinte: *"[...] ao lado de conceitos unissignificativos, apoderados de conotação e denotação precisas, unívocas, existem conceitos padecentes de certa imprecisão, de alguma fluidez, e que, por isso mesmo, se caracterizam como plurissignificativos. Quando a lei se vale de noções do primeiro tipo ter-se-ia vinculação. De revés, quando se vale de noções altanto vagas ter-se-ia discricionariedade. Sendo impossível à norma legal - pela própria natureza das coisas - furtar-se ao manejo de conceitos das duas ordens, a discrição resultaria de um imperativo lógico, em função do quê sempre remanesceria em prol da Administração o poder e encargo de firmar-se em um dentre os conceitos possíveis. Vale dizer, a liberdade administrativa estender-se-ia ao longo do percurso de imprecisão do conceito utilizado. [...] Visto que não há como conceber nem como apreender racionalmente a noção de discricionariedade sem remissão lógica à existência de limites a ela, que defluem da lei e do sistema legal como um todo – salvante a hipótese de reduzi-la a mero arbítrio, negador de todos os postulados do Estado de Direito e do sistema positivo brasileiro –, cumpre buscar os pontos que lhe demarcam a extensão".*

[695] Eficácia Temporal da Revogação da Jurisprudência Consolidada dos Tribunais Superiores, **Revista de Informação Legislativa**, v. 48, n. 190, disponível em https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/242857, acesso em 02 maio 2024, p. 16.

[696] Supremo Tribunal Federal, **Notícias**, disponível em https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticia Detalhe.asp?idConteudo=505339&ori=1, acesso em 02 maio 2024.

[697] TÉRCIO FERRAZ JÚNIOR; ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA; NELSON NERY JUNIOR, **Efeito *Ex Nunc* e as Decisões do STJ,** p. 67.

Mormente, pelo uso da modulação dos efeitos da declaração da inconstitucionalidade, o sistema tributário brasileiro poderá admitir uma obrigação tributária sem lei. FABIO MARTINS DE ANDRADE dedicou sua brilhante tese ao assunto, traçando possível presença de análise econômica do direito nas decisões tributárias moduladas pelo STF, mediante o uso de argumento pragmático e consequencialista de cunho econômico[698].

Como amostragem da utilização do artigo 27, da Lei nº. 9.868/99, mencionamos o Recurso Extraordinário nº. 593.849-MG, que deslindou no tema nº. 201 do Supremo Tribunal Federal: *"Restituição da diferença de ICMS pago a mais no regime de substituição tributária"*[699].

A jurisprudência mencionada é bastante interessante para nosso escrito, porquanto considerou o fato gerador presumido, previsto no §7º do artigo 150 da Constituição de 1988, uma **ficção jurídica nos casos em que o fato jurídico tributário do ICMS, pago a mais no regime de substituição tributária para a frente, ocorra sobre uma base de cálculo inferior a presumida.** No voto, de relatoria do Ministro EDSON FACHIN, opôs-se a seguinte tese:

> Nesse panorama, deve-se interpretar o dispositivo constitucional em comento cioso do significado jurídico-político do Estatuto Constitucional dos Contribuintes, como erigido na Seção "Das Limitações do Poder de Tributar". Noutras palavras, **na qualidade de invenção humana voltada a discriminar o público do privado e redistribuir renda e patrimônio, a tributação não pode transformar uma ficção jurídica em uma presunção *juris et de jure*, tal como ocorreria se o fato gerador presumido tivesse caráter definitivo, logo alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico** (grifo nosso) *(sic)*[700].

Na mesma decisão, o STF cuidou de modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, considerando que a obrigação tributária inconstitucional, decorrente da hipótese tributária ocorrida em valor inferior à presunção da base de cálculo, é **como se fosse** constitucional até a data dos eventos discutidos no Recurso Extraordinário, ou os pendentes de Repercussão Geral. A seguir, reproduzimos a ementa da decisão:

> RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA

---

[698] **Modulação...,** *op. cit.,* p. 256-346.

[699] **Supremo Tribunal Federal,** Recurso Extraordinário nº. 593.849, Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 19 de out. 2016, disponível em https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur365530/false, acesso em 02 maio 2024.

[700] *Ibid.*

> FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ARTIGO 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851. 1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: "É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida". 2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições. 3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS. 4. O modo de raciocinar "tipificante" na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta. 5. De acordo com o artigo 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado. 6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral. 7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado. 8. Recurso extraordinário a que se dá provimento[701].

A decisão em questão é curiosa, porque utiliza o argumento econômico para rechaçar o "**fato gerador presumido"**, ocorrido em base inferior à estipulada de forma precoce, em prol dos sujeitos passivos e, invocando o Estatuto Constitucional do Contribuinte. Da mesma forma, utilizou, ainda que implicitamente, o argumento econômico para não produzir um desarrazoado impacto econômicos nos estados, por conta da declaração da inconstitucionalidade, atribuindo à decisão efeitos *"ex nunc"*. Cumpre lembrar as lições de WARATT, para quem todo argumento é uma técnica de persuasão, atinente a justificar o emprego de um instituto jurídico da forma como o intérprete pretendeu comunicar[702]. Desse modo, um mesmo argumento foi utilizado para a tomada de decisões completamente diferentes, embora sejam da mesma natureza.

Dentro da proposta a que nos dispusemos, até aqui, a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade subsume-se ao nosso entendimento de ficção de aplicação de leis. Assim, uma suposição, na tradicional definição de FULLER, deve ser compreendida como uma proposição aceita, *"[...] portanto, é um julgamento"*; logo, uma *"[...] contradictio*

---

[701] *Ibid.*

[702] **Mitos...,** *op. cit.,* p. 39-40.

in adjecto", contradição em termos segundo ROSS, pois o interlocutor entende que a ficção é simultaneamente verdadeira, no solilóquio, e falsa na premissa. **Ficção seria um julgamento verdadeiro de uma falsidade, o que naturalmente acontece na modulação da inconstitucionalidade em matéria tributária.**

RENATO LOPES BECHO faz uma cuidadosa ponderação acerca de possíveis fatos, influentes sobre julgamentos em matéria tributária, elencando três pontos principais que podem interferir nas decisões: 1. *"influências políticas"*; 2. *"instabilidade temporária dos órgãos julgadores"*, e 3. *"notícias de jornais"*[703]. Cremos que o tema é um pouco mais complexo, sobretudo em matéria tributária, em que uma decisão pode ter repercussão econômica em todo o país.

Entendemos como uma boa medida a conclusão de FABIO MARTINS DE ANDRADE, somente **no entorno da modulação de matéria tributária:**

> Regra A: O argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico não deve ser computado sozinho na decisão judicial em matéria tributária, sob pena de sua manifesta ilegitimidade.
> Regra B: O argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico pode ser legitimamente computado na decisão judicial em matéria tributária, desde que seja considerado de modo explícito, seja capaz de corroborar os argumentos jurídicos que a sustentam e seja fundamentado em sede constitucional de maneira clara.
> Regra C: Em nenhuma hipótese deve ser admitido, na decisão judicial, o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico em matéria tributária sustentado de maneira implícita, camuflada ou de modo que não seja fundamentado em sede constitucional, sob pena de sua flagrante ilegitimidade.
> Em congruência com essas três regras sobre a decisão judicial acerca do mérito em matéria tributária, colocamos agora a regra única, que diz respeito à modulação dos seus efeitos da seguinte maneira:
> REGRA ÚNICA: Tendo em vista que na modulação dos efeitos da decisão judicial consideram-se as suas consequências, elas somente serão válidas se forem reconduzidas aos enunciados normativos previstos na Constituição. Dentre as consequências válidas em jogo, prevalece aquela de maior valor axiológico ou que concretiza o texto na maior medida *(sic)*[704].

No que diz respeito ao reconhecimento e identificação da natureza das ficções de sistema no Direito Tributário, a conjugação das teorias de KELSEN, FULLER e ROSS são recursos técnicos e científicos, aos quais se pode recorrer, bem como a divisão das ficções por nós elaborada no terceiro capítulo desse escrito, p. 141. Na particularidade do controle e

---

[703] **Ativismo Jurídico em Processo Tributário**: Crise, Teoria dos Precedentes e Efeitos do Afastamento da Estrita Legalidade, p. 224-248.

[704] **Modulação...,** *op. cit.,* p. 471.

pertinência das ficções na ordem jurídica tributária, a premissa máxima é sempre a Constituição, devendo, ainda, ficar demonstrada a utilidade, pertinência e adequação em relação às ficções da estrutura tributária, singularmente segundo os critérios sugeridos por FULLER e ROSS.

No quotidiano do tributarista, quem irá fazer a aferição final, acerca da validade ou invalidade de uma ficção tributária, é o Supremo Tribunal Federal, geralmente em controle concentrado de constitucionalidade. A seguir, teceremos algumas considerações sobre controle de constitucionalidade em matéria tributária, a fim de analisarmos eventual mecanismo de manejo das decisões do STF.

5.5 *ACCOUNTABILITY* TRIBUTÁRIA E DEMOCRACIA

5.5.1 O que é *Accountability* ? Dificuldade de Transposição Linguística e Acúmulo de Conceitos

A palavra *"accountability",* popularizou-se no direito brasileiro após a reforma democrática, do final da década de 1980. O termo, contudo, é bastante intrincado, seja porque alguns autores o identificam como um verdadeiro instituto, ou por conta de outros acreditarem ser uma qualidade inerente à responsabilidade do exercício do poder[705].

ANNA MARIA CAMPOS defende que a palavra é praticamente impossível de encontrar correspondência exata no Português brasileiro; isso porque, o conteúdo que assumiu a palavra, em transdisciplinaridade com a Política, extrapola o significado, o conteúdo e o alcance do seu teor em inglês[706-707].

---

[705] ANA CAROLINA MOTA, ***Accountability* no Brasil**: os Cidadãos e seus meios Institucionais de Controle dos Representantes, Tese - Doutorado em Ciência Política Universidade de São Paulo, disponível em https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8131/tde-25052007-141025/publico/TESE_ANA_CAROLINA_YOSHIDA_HIRANO_ANDRADE_MOTA.pdf, acesso em 01 jun. de 2022, p. 34-40.

[706] *Accountability:* Quando Poderemos Traduzir para o Português? **Revista de Administração Pública**, v. 24, p. 31.

[707] Após um exame aprofundado da expressão "*accountability*" e uma cuidadosa consideração dos apontamentos realizados pela banca de avaliação desta tese, **entendemos ser possível utilizar o termo "controle" como seu sinônimo em português.** A língua portuguesa é riquíssima e contém vastas possibilidades de construções semânticas, capazes de abarcar praticamente qualquer termo da língua inglesa. Além disso, por ser um idioma mais jovem e com maiores recursos linguísticos, consideramos pertinente o uso da palavra "controle", que expressa de forma adequada o conteúdo da palavra inglesa "*accountability*".

No meio empresarial, é comum a utilização do vocábulo como uma forma de qualificar alguém, ou seja, conforme explica ANA CAROLINA MOTA, *"Uma pessoa accountable é aquela que tem atribuições e está sujeita a prestar contas do que faz"*. Outrossim, aparentemente, não há um consenso se, no campo dos debates políticos, o termo pressupõe, ou não, uma posição de hierarquia. *"É por isso que a palavra aparece sempre adjetivada: horizontal, vertical, social, societal, econômica, política"*[708].

Embora difícil de conceituar, além da improvável tradução para o português, fato inconteste é que o termo se relaciona, intimamente, ao conceito de democracia[709]. A democracia, como primado do poder do povo, consiste na garantia de que todos participem do processo de escolhas de um Estado, pautado no ideário da lei. Nesse aspecto, GUILLERMO O'DONNELL dialoga com a compreensão de *"accountability",* com a dimensão eleitoral da democracia, chamando a essa instância de *"accountaity vertical"*[710].

Assim, quando há *"accountability"* vertical, é possível afirmar que um Estado, com eleições regulares e livres, previstas na legislação vigente, trata-se de uma poliarquia com democracia[711]. Nessa perspectiva, a abrangência do termo inglês é razoavelmente

---

[708] ***Accountability*** **no Brasil** ..., *op. cit.,* p. 35. A autora comenta: *"Uma pessoa accountable é aquela que tem atribuições e está sujeita a prestar contas do que faz. E é accountable em relação a alguém; a relação hierárquica não é especificada e nem sequer afirmada pela definição do dicionário que não diz se a pessoa a quem se presta esclarecimentos é hierarquicamente superior ou inferior ou, ainda, de igual hierarquia"*.

[709] ANNA MARIA CAMPOS, *Accountability..., op. cit.,* p. 31. A autora descreveu a tentativa e a consequente desistência de encontrar uma tradução plausível da palavra para o português, explicando que *"[...] não logrei captar o significado da palavra, mas consegui entender que se discutia um conceito-chave no estudo de administração e na prática de serviço público. De volta ao Brasil com a minha charada, perguntei a muitas pessoas que talvez pudessem traduzir a palavra. Aqueles que tinham participado de programas de doutorado, nos EUA, confessaram que não sabiam corno traduzi-la. Tentei, fora da área de administração pública, pessoas competentes em inglês, muitos perguntavam: Accoun*tab*...Quê?" Desisti da ideia de tradução e me concentrei no significado. Ao longo dos anos fui entendendo que faltava aos brasileiros não precisamente a palavra, ausente na linguagem comum como nos dicionários. Na verdade, o que nos falta é o próprio conceito, razão pela qual não dispomos da palavra em nosso vocabulário"*.

[710] *Accountability* Horizontal e Novas Poliarquias, **Lua Nova**, p. 28. O'DONNELL explica que, países nos quais há um razoável processo eleitoral, podem ser categorizados como Estados, com dimensão eleitoral, de *"accountability"* vertical: *"Por meio de eleições razoavelmente livres e justas, os cidadãos podem punir ou premiar um mandatário votando a seu favor ou contra ele ou os candidatos que apoie na eleição seguinte. Também por definição, as liberdades de opinião e de associação, assim como o acesso a variadas fontes de informação, permitem articular reivindicações e mesmo denúncias de atos de autoridades públicas. Isso é possível graças à existência de uma mídia razoavelmente livre, também exigida pela definição de poliarquia. Eleições, reivindicações sociais que possam ser normalmente proferidas, sem que se corra o risco de coerção, e cobertura regular pela mídia ao menos das mais visíveis dessas reivindicações e de atos supostamente ilícitos de autoridades públicas são dimensões do que chamo de "accountability vertical". São ações realizadas, individualmente ou por algum tipo de ação organizada e/ou coletiva, com referência àqueles que ocupam posições em instituições do Estado, eleitos ou não" (sic).*

[711] ANA CAROLINA MOTA, ***Accountability*** **no Brasil**..., *op. cit.,* p. 37.

compreensível, dialogável com o conceito de democracia moderna, surgida, principalmente, após a Segunda Guerra Mundial, pautada no primado da vontade geral, vertida no sufrágio universal, no momento do exercício da cidadania e do voto. **O controle ou *"accountability"* é exercido nas escolhas eleitorais.**

O grande desafio, entretanto, é a compreensão daquilo que O'DONNELL classifica como "*accountability horizontal"*[712]. Conforme já mencionado, o conceito de *"accountability"* em nenhum momento revela se há, ou não, critério de hierarquia entre as pessoas, órgãos ou instituições que exercerem esse mecanismo. Natural, portanto, que, numa perspectiva horizontal, um órgão, uma pessoa, um administrador ou uma instituição poderá - ou deverá, nas democracias - ser *"accountable"* de seus pares, restando o conceito, dessa qualidade de *"accountability",* frequentemente confundido com o sistema de freios e contrapesos: *"checks and balances"* tradicional. Aparentemente, O'DONNELL associa o campo horizontal de controle com a ideia de freios e contrapesos[713].

"Accountability" horizontal, portanto, encontraria identidade com a necessidade de uma instituição ou pessoa, que recebeu um poder ou atribuição, por meio do processo democrático *"accountability"* vertical, justificar as suas ações e os seus resultados, podendo ser apenada pública ou institucionalmente por seus atos.

Se a *"accountability"* vertical é tipicamente oriunda do processo eleitoral, o controle é exercido mediante mecanismos sociais. Já a *"accountability"* horizontal, ou institucional, seria a possibilidade, dentro de uma instituição, individual ou coletivamente, de exigir informações e justificações dos atos exercidos por agentes, podendo inclusive haver o poder de sanção por abuso, desvio e ineficiência[714].

Dessa forma, embora intricado o conceito e a transposição do termo, a *"accountability"* pode ser vislumbrada sob diversos aspectos (horizontal, vertical, eleitoral, político), sendo o horizontal o mais difícil de equalizar, pois pressupõe que, instituições

---

[712] *Accountability* Horizontal..., *op. cit.,* p. 32-33.

[713] *Ibid.*, p. 32-40.

[714] FABRÍCIO RICARDO DE LIMAS TOMIO e ILTON NORBERTO ROBL FILHO, *Accountability* e Independência Judiciais: Uma Análise da Competência do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), **Revista de Sociologia e Política**, 21, disponivel em https://www.scielo.br/j/rsocp/a/s7QsTNvBPDdBfPYTjTVD69S/?format=pdf&lang=pt, acesso em 01 jun 2023, p. 30-31. Os autores fazem uma representação gráfica sobre os campos de *"accountability"*, chamando a horizontal de institucional, na qual *"Agentes estatais (individuais ou coletivos) podem requerer informações e justificações de outros agentes estatais, além de poder sancioná-los".*

democráticas, sejam *"accountable"* sobre seus próprios órgãos verticalmente e *"accountable"* sobre outros órgãos – horizontalmente.

Embora, conforme já mencionado, o termo literal inglês não traga hierarquia em sua definição, impossível deixar de apontar certo grau hierárquico no ato de controlar verticalmente; seja no processo eleitoral, na cidadania do exercício do voto, como um poder superior seja horizontalmente, quando o ato de ser *"accountable"* se dispõe entre esferas administrativas com classes diferentes, como, por exemplo, o poder-dever de fiscalizar, de investigar, de regular *etc.*

Somente é possível falar em *"accountability"* horizontal, sem esferas de castas, quando as instituições, órgãos ou agentes se encontrem em absoluta paridade hierárquica e, ainda assim, restará um poder superior, ou o *"accountable",* inerente à Democracia, conforme será demonstrado posteriormente. Nesse contexto horizontal sem castas é que surgiu a clássica divisão de poderes de ARISTÓTELES, cientificada pelo BARÃO DE MONTESQUIEU[715].

Bastante razoável, portanto, afirmar que a divisão das funções estatais é um mecanismo de controle, dentro da filosofia iluminista, de que um poder dividido, é mais passível de verificação. KELSEN aponta para a importância histórica de se perceber que os poderes da monarquia não foram separados, mas divididos entre instâncias, como se um bloco de poder *"kratos"* na mão de uma pessoa – autocracia, fosse pulverizado em muitos, *"polys"* - ou na tradicional tripartição de funções. Assim, *"A significação histórica do princípio chamado 'separação de poderes' encontra-se precisamente no fato de que ele opera antes contra uma concentração [...]"*[716].

---

[715] BRUCE ARNOLD ACKERMAN - *The New Separation of Powers,* ***Harvard Law Review****,* 3, p. 645 - explica que as democracias latino-americanas adotaram a tese de da repartição de poderes para cristalizar a ideia de constitucionalismo, Observe-se*: "Gerações de liberais latinos tomaram os ditames de Montesquieu, juntamente com o exemplo da América, como inspiração para criar governos constitucionais que dividem o poder legislativo entre presidentes eleitos e congressos eleitos — apenas para ver suas constituições explodidas por presidentes frustrados, enquanto eles dissolvem congressos intransigentes e se instalam como caudilhos com a ajuda dos militares e/ou plebiscitos extraconstitucionais"* (tradução nossa). No original, em inglês: *"Generations of Latin liberals have taken Montesquieu's dicta, together with America's example, as an inspiration to create constitutional governments that divide lawmaking power between elected presidents and elected congresses — only to see their constitutions exploded by frustrated presidentes as they disband intransigent congresses and install themselves as caudillos with the aid of the military and/or extraconstitutional plebiscites"*.

[716] **Teoria Geral...,** *op. cit.,* p. 402. KELSEN explica: *"As funções originalmente combinadas na pessoa no monarca não fora, 'separadas', mas antes divididas entre o monarca, o parlamento e os tribunais. Os 'poderes' legislativo, executivo e o judiciário, que os que formulam o princípio da separação tinham em mente, não são três funções do Estado distintas logicamente, mas as competências que o parlamento, o monarca e os tribunais adquiriram ao longo da história da chamada monarquia constitucional"*.

Nesse passo, torna-se importante compreender se o sistema de divisão dos poderes, exercidos historicamente pelos autocratas, trata-se de uma modalidade de *"accountability"* horizontal legítimo e saber, por fim, quem é o *"accountable"* dos poderes divididos, numa perspectiva vertical.

5.5.2 *"Checks and Balances"* é uma Modalidade de *"Accountability"* ?

Conforme se tentou demonstrar, no item anterior, o princípio da separação das funções é a forma pela qual os estados modernos incorporam as atribuições desenvolvidas ao longo da transição feudo-capitalista, rumo à construção das monarquias absolutas. Assim, os poderes, que outrora eram do monarca, passaram a ser distribuídos entre outras figuras, cada qual com uma parte da prerrogativa central da administração estatal. Outra justificativa para a separação de funções é que a cisão permitiria um mecanismo automático de controle interpartes, haja vista uma esfera passar a exercer uma postura *"accountable",* fiscalizando e controlando as parcelas de poder uma das outras.

Esse controle, ou capacidade de ser *"accountable"* uns com os outros, somente tem sentido mediante a tese da inexistência de hierarquia e ampla harmonia das funções distribuídas, pois, segundo o princípio em debate, o primado da igualdade entre legislativo, executivo e judiciário é a própria essência da tripartição de funções. Essa faculdade de ser *"accountable"* um com os outros, pode ser traduzida como o clássico mecanismo de freios e contrapesos. Já foi mencionado que O'DONNELL, identifica a *"accountability"* horizontal com o mecanismo de *"checks and balances",* sendo importante acrescentar que a *"accountability"* horizontal, também verticaliza o seu controle, quando, diante de instituições, de órgãos ou de agentes que tenham condição, hierarquicamente superior, dentro das cadeias estatais[717].

Há autores, como JEREMY WALDRON, que chamam de freios e contrapesos a necessidade de concordância de uma entidade governamental com as ações das outras, diferençando a separação de funções desse sistema. O autor concorda com o pensamento de MJC VILE de que a separação de funções representa uma área do pensamento político em que

---

[717] *Accountability* Horizontal..., *op. cit.,* p. 32-40.

houve uma confusão extraordinária na definição e no uso dos termos. Assim, para ele, é importante analisar separadamente a divisão de funções do sistema de freios e contrapesos[718].

No período da fundação dos Estados Unidos da América, o grande problema a ser resolvido era a projeção de instituições de governança que proporcionassem segurança prática contra excessos de concentração de poder político. Historicamente, a divisão da concentração de poder não se limita apenas a dispersar esse acúmulo.

Dentro dessa perspectiva é possível também sustentar a separação de funções dentro dos próprios poderes, como o bicameralismo, as várias divisões de Tribunais Judiciais e a divisão de funções entre instâncias administrativas. Na separação de funções deve haver uma supremacia legislativa, o que não legitima legisladores a desempenharem funções julgadoras e executivas. Existe, contudo, uma questão imperativa: no que consiste dividir as funções e porque dividi-las ? Dessa questão resulta a importância de distinguir o princípio da divisão de funções do princípio de freios e contrapesos, pois o primeiro se preocupa, particularmente, em dispersar o poder e não com quais os poderes são dispersos[719].

WALDRON chega a mencionar um suposto fracasso de MONTESQUIEU, que não se demorou em resolver problemas inerentes ao controle do poder, limitando-se a afirmar a necessidade de separá-los. Em outras palavras, a falta de separação de funções leva à arbitrariedade, porque envolve uma falha em separar os poderes, resultando em uma fala tautológica[720].

Embora contundentes os argumentos de WALDRON, no âmbito do político, dividir implica mitigar, diminuir e controlar. Autores clássicos, como NORBERTO BOBBIO,

---

[718] *Separation of Powers in Thought and Practice?* ***Boston College Law Review****,* 51, p. 438: *"O princípio que requer a concordância ordinária de uma entidade governamental nas ações de outra e, portanto, permite que uma entidade verifique ou vete as ações de outra (o 'Princípio de Controles e Equilíbrios')"* (tradução nossa). No original em inglês: "*The principle that requires the ordinary concurrence of one governmental entity in the actions of another, and thus permits one entity to check or veto the actions of another (the 'Checks and Balances Principle')".*

[719] *Ibid.*, p. 438-443.

[720] *Ibid.*, p. 453-454.

vislumbram identidade entre a separação de funções e o controle das instâncias administrativas de um Estado, não separando o referido princípio do sistema de freios e contrapesos[721].

Se a ideia de separação de funções somente tomou fôlego no contexto dos estados modernos, e ainda há posição no sentido de que os iluministas não exploraram a contento que a separação implicaria controle, como argumenta WALDRON, é importante mencionar que dividir funções horizontalmente e incrementar um sistema de freios e contrapesos, foi um tema desenvolvido, embora aparentemente, de forma intuitiva e sistemática em culturas mais antigas[722].

5.5.3 Mecanismos Constitucionais de Controle Tributário – Compartilhando Conceitos

Nas democracias pós-contemporâneas é natural encontrar previsão de proteção constitucional ao **"poder"** – exercício da competência de tributar. Essa modalidade de *"accountability"* é horizontal, pois oriunda da separação de funções, ou seja, do poder único que foi tripartido. Assim, a Constituição reconhece que há os poderes legislativo, executivo e o

---

[721] BOBBIO; MATTEUCCI; PASQUINO, **Dicionário...,** *op. cit.,* v. 1, p. 248. Esses autores explicam a origem moderna da separação de funções, como mecanismo de controle, e sua importância para a construção do conceito de constitucionalismo e de democracia atuais: *"La déclaration des droits de 1'homme et du citoyen de 1789, que tão grande influência havia de ter nas mudanças constitucionais da Europa no século XIX, preceituava no artigo 16: 'Toda sociedade, em que não for assegurada a garantia dos direitos e determinada a separação dos poderes, não tem Constituição'. De acordo com tal definição, ainda hoje é habitual, na ciência jurídica como política, identificar o Constitucionalismo com a separação dos poderes, com o sistema de freios e contrapesos e com a balança dos diversos órgãos. Tome-se, por exemplo, a obra já clássica de Carl Friedrich, Constitutional government and democracy, onde se poderá ler: 'O absolutismo, em qualquer das suas formas, prevê a concentração do exercício do poder; o Constitucionalismo, pelo contrário, prevê que esse exercício seja partilhado'. Diz, ainda, mais em pormenor: 'Com a divisão do poder, o Constitucionalismo garante um sistema eficaz de freios à ação do Governo. Para estudá-lo, é necessário examinar os métodos e técnicas que permitem estabelecer e manter estes freios (a fim de garantir) o fair-play e tornar assim o Governo responsável'. O Constitucionalismo coincide, deste modo, para muitos com a separação dos poderes. A tentação de aceitar esta identificação é muito forte, se não for por outros motivos, ao menos pelo prestígio das pessoas que a corroboraram: baste citar os nomes de Locke, Montesquieu e Kant" (sic).*

[722] Possivelmente, a principal origem dos *"checks and balances"* data da República Romana, a qual substituiu, paulatinamente, a autocracia por um modelo estatal plural, cheio de controles. É importante mencionar que todo esse sistema era altamente orquestrado por rituais religiosos, os quais deram origem às mais inflexíveis formalidades do Direito Romano, herança de que a maioria dos ordenamentos jurídicos pós-contemporâneos gozam, como os processos, alguns contratos, ritos de julgamento *etc.* Conforme apontado em "A Cidade Antiga", "*La Cité Antique"*, de FUSTEL DE CAULANGES, na fase que substituiu a Realeza, as eleições das centúrias e das magistraturas romanas eram seguidas de rituais associados a escolhas divinas, ou seja, os indicados às eleições só eram apontados por vontade divinal, porque quem os apontava já havia sido escolhido pelas mesmas vontades. Embora a existência de eleições regulares naquela República, todos os mecanismos de escolha eram associados a algum processo ritualístico - FUSTEL DE COULANGES. **A Cidade Antiga:** Estudo sobre o culto, o direito e as instituições da Grécia e da Roma, p. irreg.

judiciário, hierarquicamente iguais, e admite a função de legislar sobre tributação, dividindo as competências tributárias e criando os arquétipos tributários.

Caso haja distorção na utilização do "poder" de legislar ao criar uma ficção de sistema incompatível com a estrutura do sistema tributário, existe o controle horizontal, ou *"checks and balances",* pelo judiciário, que poderá declarar a inconstitucionalidade da lei, do decreto ou da medida provisória[723].

A Constituição, em matéria tributária, é a *"accountable"* pelos Três "Poderes", pois ordena a forma pela qual os tributos serão criados e majorados, limita a atribuição de tributar, direciona a forma pela qual o executivo poderá legislar em matéria tributária, além de orientar o judiciário acerca da forma de exercer o seu controle[724].

Os controles constitucionais tributários estão alinhados dentro de uma série de formalidades para o exercício do ato de legislar, formas de aplicação da lei, bem como nos limites ao exercício da arrecadação e da fiscalização tributária. Os princípios que asseguram Segurança Jurídica e Justiça Tributária, **os campos das "jusestatalidades" formal e material**

---

[723] PAULO DE BARROS CARVALHO - C**urso...,** *op. cit.,* p. 75 – 76 - explana que, as fontes do Direito Tributário, são aquelas de que emanam as regras jurídicas, as quais devem seguir as regras do ordenamento jurídico. Segundo o professor: *"Por fontes do direito havemos de compreender os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por esses entes tendo em vista a criação de normas. Significa dizer, por outros torneios, que não basta a existência do órgão, devidamente constituído, tornando-se necessária sua atividade segundo as regras aqui previstas no ordenamento. E órgão credenciado para legislar, entrando em movimentação, dá ensejo ao acontecimento de um facto. Eis a fonte de que promana o direito. Num exemplo singelo, não é suficiente a existência do Congresso Nacional, como órgão legiferante da União. É imprescindível que o Parlamento venha a reunir-se e, mediante os termos do chamado 'processo legislativo', edite a lei. Esse facto, ainda que muito complexo, tomado numa concepção unitária, é fonte do diploma legislado. O significado da expressão fontes do direito implica refletirmos sobre a circunstância de que regra jurídica alguma ingressa no sistema do direito positivo sem que seja introduzida por outra norma, que chamaremos, daqui avante, de 'veículo introdutor de normas'. Isso já nos autoriza a falar em 'normas introduzidas' e 'normas introdutoras'. Pois bem, nos limites desta proposta, as fontes do direito serão os acontecimentos do mundo social, judicializados por regras do sistema e credenciados para produzir normas jurídicas que introduzam no ordenamento outras normas, gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas ou individuais e concretas" (sic).*

[724] CARRAZZA, **Curso...,** *op. cit.,* p. 65. No item sobre a "*Magna Carta e a supremacia dos princípios constitucionais",* destaca a importância desses corolários como base da república e das garantias aos cidadãos. Leia-se: *"A posição por nós assumida, e que procuramos deixar patenteada nas páginas anteriores, não é puramente ideológica. Muito pelo contrário: a supremacia dos princípios constitucionais está sublinhada na Carta Magna, que em mais de uma passagem, impõe severas sanções pela desatenção de qualquer deles" (sic).*

são os mais eficientes mecanismos de *"accountability"* tributária existentes. O simples fato de não poder tributar sem lei já é garantia contumaz de uma *"accountability"* tributária[725].

A Carta Capitular Brasileira, portanto, exerce um caráter de *"accountability"* vertical sobre os três "poderes" os quais, entre si, freiam e contrapesam suas particulares funções, quando trabalham com questões tributárias. Se há uma *"accountability"* vertical do legislativo sobre o executivo; e do executivo, com a faculdade de veto, sobre a produção legal; então, de igual sorte, deveria haver, em nome do sistema de freios e contrapesos, a possibilidade da *"accountability"* vertical do legislativo e do executivo sobre os atos do judiciário, o que não ocorre. **O único controle do judiciário**, em última instância, **é que ele estaria, hierarquicamente, subordinado ao texto constitucional,** ou seja, à ficção utópica heurística, vertida no conceito de Democracia, da Constituição de 1988. O discurso democrático é emergente e emergencial, e nunca foi tão importante retomar o tema[726].

Acerca da produção da legislação tributária, o controle de constitucionalidade é exercido sobre os produtos legais, e procedimentos, dos "poderes" executivo e legislativo, de forma horizontal, e dentro da ideia de freios e contrapesos. Em geral, as questões tributárias são objeto de análise do Supremo Tribunal Federal. Conforme já mencionado, aparentemente não há uma reciprocidade de *"accountability"* horizontal dos poderes legislativo e executivo sobre a função *"accountable"* do STF nas questões tributárias.

Se, aparentemente, o único *"accountable"* pelo Supremo Tribunal Federal, nas questões tributárias, é a Constituição, a questão reside em observar de quem é o *"accountability"* sobre o STF, apto a ponderar sua precisão interpretativa da Constituição tributária ?

Parece defensável que o exercício da *"accountability"* tributária sobre o STF é um atributo da Democracia. ANA CAROLINA MOTA explica ser a Ação Popular, prevista no

---

[725] PAULO DE BARROS CARVALHO - **Curso...,** *op. cit.,* p. 182-183 – aponta a legalidade tributária como a grande conquista de uma arquitetura constitucional democrática e justa, que preza pela Segurança Jurídica de seu povo. Segundo ele: *"Sabemos da existência genérica do princípio da legalidade, acolhido no mandamento do art. 5º, II, da Constituição. Para o direito tributário, contudo, aquele imperativo ganha feição de maior severidade, como se nota da redação do art. 150, I: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I — exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei"*.

[726] MARTIN LOUGHLIN, *The Contemporary Crisis of Constitutional Democracy.* ***Oxford Journal of Legal Studies,*** 39, p. 435-454, aponta alguns fatores que enfraquecem as democracias: 1. discursos populistas, mudanças corruptivas nas Constituições, 2. a instauração de um liberalismo transnacional que impõe uma lógica de mercado aos Estados; 3. enfraquecimentos das instituições e do pluripartidarismo; 4. crescentes desigualdades; 5. nascimento de um nacionalismo exacerbado e 6. fortalecimento do poder executivo.

artigo 5º, LXXIII, da Constituição de 1988, um bom mecanismo de "*accountability"*. A autora ressalta que, o objeto dessa ação foi ampliado em relação às constituições anteriores, certamente como conquista democrática. O engajamento na referida ação implica que o autor seja cidadão, portador de título de eleitor e de algum interesse sobre o patrimônio público; a moralidade administrativa; o meio ambiente; o patrimônio histórico ou o patrimônio cultural[727]. A ação popular, contudo, não é instrumento de *"accountability"* sobre os atos do Supremo.

É possível mencionar algumas práticas, tais como demandar que o espírito da lei, contido na Constituição, seja exigido nas análises proferidas pelo Supremo, mas não há um meio oficial de executar tal desiderato. Talvez uma forma de obtenção de controle seja em forma de uma *"accountable"* social. ANNA MARIA CAMPOS assevera que o poder conferido às instâncias de governo somente é legitimado pelo povo e pelo comprometimento com a cidadania[728].

É importante frisar que o Regimento Interno e o desenho adotado por uma Corte Superior é uma modalidade de controle, que pretende sobreviver aos homens que ocupam suas cadeiras. Todavia, é preciso ponderar se somente isso é suficiente para garantir a vontade popular, na guarda e na interpretação da Constituição[729].

Segundo ANNA MARIA CAMPOS:

> O problema do controle assume, de fato, uma dimensão de legitimidade. **Quem controla o controlador?** Pode essa tarefa ficar nas mãos do Estado? Em termos

---

[727] ***Accountability*** **no Brasil...,** *op. cit.,* p. 163-166. A autora aprofunda o tema asseverando que: *"Se para ser autor da ação popular é necessário ser cidadão e a prova desta condição se faz com a existência de título de eleitor, pode-se notar que apenas a pessoa física está legitimada, sendo certo que a impossibilidade de ajuizamento da ação por pessoa jurídica já foi objeto de Súmula pelo Supremo Tribunal Federal. Neste ponto, a ação popular já é diferente da ação civil pública, que pode ser ajuizada apenas por pessoas jurídicas. No entanto, a restrição da legitimidade à pessoa física não deixa de restringir o uso da ação popular [...]" (sic).*

[728] *Accountability..., op. cit.,* p. 34 aduz que *"O verdadeiro controle do governo - em qualquer de suas divisões: Executivo, Legislativo e Judiciário - só vai ocorrer efetivamente se as ações do governo forem fiscalizadas pelos cidadãos. Embora essencial, o processo eleitoral, por si só, não é ágil bastante para salvaguardar o interesse público. A legitimidade do poder delegado (pelo povo ao estado) precisa ser assegurada pelo exercício ativo da cidadania, por Partidos Políticos sintonizados com seus eleitores e por uma opinião pública bem-informada".*

[729] BONAVIDES, **Curso...,** *op. cit.,* p. 37. O Constitucionalista faz importante ponderação sobre o valor da Constituição e sua supremacia: *"A noção jurídica e formal de uma Constituição tutelar de direitos humanos parece, no entanto, constituir a herança mais importante e considerável da tese liberal. Em outras palavras: o princípio das Constituições sobreviveu no momento em que foi possível discernir e separar na Constituição o elemento material de conteúdo (o núcleo da ideologia liberal) do elemento formal das garantias (o núcleo de um Estado de direito). Este, sim, pertence à razão universal, traz a perenidade a que aspiram as liberdades humanas. O neoliberalismo do século XX o preserva nas Constituições democráticas do nosso tempo, porquanto, se o não acolhesse, jamais poderia com elas exprimir a fórmula eficaz de um Estado de direito" (sic).*

> ideais, tal controle constituiria prerrogativa essencial dos cidadãos: não dos cidadãos individualmente, mas da cidadania organizada. Isso porque, a despeito de sua legitimidade, as reivindicações individuais não dispõem da força necessária para conter o abuso do poder por parte do governo. O ponto a enfatizar, mais uma vez, é que um controle efetivo é consequência da cidadania organizada; uma sociedade desmobilizada não será capaz de garantir a *accountability.*
> O exercício da *accountability* é determinado pela qualidade das relações entre governo e cidadão, entre burocracia e clientelas. O comportamento (responsável ou não-responsável) dos servidores públicos é consequência das atitudes e comportamento das próprias clientelas.
> Somente a partir da organização de cidadãos vigilantes e conscientes de seus direitos haverá condição para a *accountability.* Não haverá tal condição enquanto o povo se definir como tutelado e o Estado como tutor *(sic)*[730].

Uma boa forma de tomar o papel de *"accountable"* do Supremo Tribunal Federal é, antes se tornar um *"accountable"* da Constituição, verdadeiro controle vertical da sociedade brasileira. *"A Casa de Máquinas"* da Constituição é a forma como o poder reage diante da modificação e a introdução de valores democráticos e sociais nas instituições[731]. Desses problemas, aparentemente insolúveis, deriva a importância de uma educação cidadã em prol da liberdade, um esforço para organizar e condensar os interesses de uma sociedade plural, o compromisso com um estado de Direito livre e com a cultura democrática[732]. Reforçamos que Direito Tributário, capitaneado pela ordem constitucional brasileira democrática, rege-se pela protovontade dos administrados, autorregulamentação e autotributação.

---

[730] *Accountability..., op. cit.,* p. 35.

[731] ROBERTO GARGARELLA, "Sala de Máquinas" de las Constituciones Latinoamericanas: Entre lo viejo y lo nuevo, **Nueva Sociedad**, disponível em https://static.nuso.org/media/articles/downloads/5.TC_Gargarella_258.pdf, acesso em 31 jun. 2020, p. 97-105.

[732] PONTES DE MIRANDA, **Sistema...,** *op. cit.,* v. IV, p. 125: *"**Liberdade de ontem e de amanhã**. A liberdade civil, herança do Estado moderno, não satisfaz mais o apetite humano de liberdade. Liberdade de direito, oca, a priori, que é como um continente sem conteúdo, linha reta traçada no vácuo para separar e definir abstrações. Não se ajusta aos fatos, à vida, e, quando a eles desce, encontra a negação violenta da realidade. O trabalho forçado continua de ser a regra da vida. E, se ainda hoje pregam a liberdade civil os guias da opinião, é que ela evidência, em sua temporária suficiência, acréscimo das ambições, dos gozos materiais, a diminuição da grande paixão da liberdade."*

6 CONCLUSÕES

> Que é o Direito? É o que estabelece a solução nos conflitos da vida social; a porteira que dá passagem um, dois, ou três, e se fecha para os outros, com o fim, que é essencial, de permitir que a seu tempo passam todos. Onde ele reside? Nos nossos espíritos? É muito frágil repositório para energias que domam a todos; e uma coisa é o Direito e outra o conhecimento, a idéia, o sentimento do Direito. Só nos códigos e nas leis escritas? Não; porque não precisa ele, sempre, de estar no papel para atuar, e nem tudo que se lança nos pergaminhos, nos livros, nos diários oficiais, ainda que leis se digam, merece o nome de regra jurídica. Na sociedade? Sim; é ali que o haveis de encontrar, na vida social um de cujos elementos é ele; e, se quereis vê-lo, provocai-o, feri-lo, que não tardará o vejais no que ele tem de mais perceptível que é a coerção, ou no que há de mais geral e revelador da solidariedade inerente aos corpos sociais: a garantia[733].

Encerramos esta investigação sobre as ficções tributárias, evidenciando que a análise comparativa entre as concepções de FULLER, ROSS e KELSEN não só ilumina as complexidades e nuances desse instituto, mas também revela a necessidade de uma reavaliação crítica das práticas jurídicas atuais, as quais se utilizam das ficções para operar no Direito Tributário.

KELSEN, em virtude de sua rigorosa objetividade científica, proporciona uma elucidativa e meticulosa distinção entre os planos ontológicos do "ser" e do "dever ser", ao apartar a realidade empírica da realidade jurídica e ao reconhecer a possibilidade de ficções no seio do sistema jurídico, desde que elas estejam em estrita conformidade com as formalidades exigidas pela ordem normativa. Ele ressalta, ainda, a preeminência da validade como princípio fundamental para a integração sistêmica e para a emergência de ficções, que aqui denominamos como necessárias. FULLER, por sua vez, com sua magistral classificação das ficções, oferece um alicerce teórico robusto, capaz de fundamentar a existência de ficções, seja por sua instrumentalidade ou por sua contribuição ao desenvolvimento do direito, convocando o jurista a explorar o campo comunicacional das construções ficcionais. Por fim, ROSS enriquece a pesquisa desenvolvida, ao introduzir uma aproximação comunicacional e uma análise discursiva em torno do constructo ficcional. O caráter "fabulador" que permeia o processo de elaboração das ficções serve como um alerta para os problemas de comunicação implícita veiculados pelas normas jurídicas e pelas interpretações que recorrem às ficções legais.

---

[733] PONTES DE MIRANDA, **Sistema...,** *op. cit.,* v. IV, p. 125.

As ficções consistem em constituir, conscientemente, uma realidade para uma situação que não tem consequências específicas previstas para sua realização material, atribui-se à proposição fictícia, **uma consequência desejada,** já existente ou ambicionada. Em geral, a manifestação de uma ficção jurídica acontece mediante recursos linguísticos. O mais habitual, na construção de uma ficção, é o emprego da expressão **"como se"** de forma explícita. Nem sempre, contudo, a ficção jurídica é colocada de forma explícita, demandando, do operador do Direito, técnicas de reconhecimento do emprego do raciocínio fictício.

O fato é que o recurso, além de secular, é frequentemente utilizado para criar, interpretar e aplicar o Direito. Diante desse panorama, a necessidade ou não do emprego das ficções no Direito Tributário instiga uma observação crítica sobre como o instituto é aproveitado, especialmente em face da possibilidade de criar obrigações tributárias sem lei e contrariamente à capacidade contributiva dos administrados.

A partir da inquirição sobre quais as ficções jurídicas poderiam ser válidas ou inválidas, no Direito Tributário, deparamo-nos com a proposta de HANS KELSEN, seriamente comprometido em sistematizar a separação entre realidade empírica e jurídica. Por intermédio da análise feita da obra de VAIHINGER, *"**A Filosofia do Como Se:** sistemas das ficções teóricas, práticas e religiosas da humanidade, na base de um positivismo idealista",* KELSEN entende que a técnica epistemológica ficcional, descrita na teoria do *"Como Se" – "As Ob"*, teria validade como constructo da realidade jurídica. Uma vez convertida em Direito do Estado, entretanto, passaria a ter apenas valor jurídico, independentemente do plexo moral, ético ou valorativo, inspirador da criação do sistema de Direitos[734].

Constituída a realidade jurídica, o uso de ficções, seja para criar ou operar o Direito, seria simplesmente Direito positivo, perdendo qualquer identidade com a eventual ficção que lhe deu origem. KELSEN concorda com VAIHINGER, para quem as ficções jurídicas são um método de resolver lacunas, ou por conta de um interesse prático particular, subsumindo-se *"[...] um caso singular [...]em uma construção de representações não destinadas a ele"*[735]. Mas, uma vez estabelecidas para operacionalizar a ordem jurídica já constituída, não passariam de Direito do Estado. Por esse motivo, o autor da Teoria Pura, divide as ficções em científicas ou autênticas, como método de conhecimento para se chegar à realidade jurídica, e ficções da

---

[734] *Die Philosophie des Als Ob: System der theoretischen, praktischen und Religiõsen Fiktionen der Menschheit auf Grund eines idealistischen Positivismus*

[735] VAIHINGER, **A Filosofia do Como Se...,** *op. cit.,* p. 157.

prática jurídica, utilizadas dentro da ordem constituída. Estas, embora se manifestem na lógica do **como se**, são originais da realidade jurídica e a serviço do Direito, portanto com caráter estritamente normativo, como qualquer outra norma.

A concepção kelseniana levou-nos a uma questão nuclear desta tese: o cientista do Direito deve levar em conta uma distinção pontual entre a realidade empírica e realidade do Direito. Nesse sentido, uma ficção somente será jurídica se contrariar a realidade do Direito. A pessoa jurídica, por exemplo, é uma ficção somente em relação ao mundo objetivo. Para a realidade jurídica, trata-se tão somente de pessoa com personalidade jurídica, com direitos e deveres comuns à capacidade para os atos da vida civil e até penal.

Deduzimos, portanto, que a construção da realidade jurídica, oriunda da vontade humana, é levada a efeito pelo uso da técnica epistemológica das ficções, descrita por VAIHINGER. Para constituir uma determinada realidade, empregam-se constructos fictícios, como a ideia de Estado, Contrato Social, Democracia, Legalidade, Igualdade, Liberdade *etc*. São essas algumas das ficções que foram utilizadas para criar a ordem jurídica brasileira e estruturar o sistema de Direito, ambicionado pela Constituição de 1988.

KELSEN descreve essas ficções jurídicas como autênticas *("Fiktionen der Reehtswissenschaft"),* oriundas de outros plexos, em geral das perspectivas éticas, morais e políticas de mundo, utilizadas pelos idealizadores da ordem jurídica para a atividade criadora de um sistema estrutural, diferente das ficções da prática jurídica *("Fiktionen der Reehtspraxis").* Para KELSEN, na realidade jurídica, a lei obriga e desobriga, na medida em que ela toma forma de normas completas, sancionadoras ou promocionais, pouco importando qual o raciocínio empregado para constituir a proposição jurídica que integrar o ordenamento.

Nessa perspectiva, estariam descartadas as ficções, no âmbito interno do Direito, que não se coadunassem com a realidade jurídica. Mesmo que o raciocínio ficcional fosse utilizado para se deduzir uma prescrição jurídica - o uso, conscientemente falso, de uma consequência jurídica já existente, para uma hipótese, em que não havia previsão -, tratar-se-ia de Direito, cabendo ao cientista apenas juízo de validade formal. Assim, seria praticamente impossível, para KELSEN, uma ficção jurídica, constituída na realidade jurídica, não ter a validade do dever ser. A distinção feita pelo autor da Teoria Pura é extremamente válida, mas precisa ser complementada, haja vista da existência de ficções, utilizadas no âmbito jurídico, seja como verdadeiras leis, seja na aplicação do Direito, que não se adequam ao conteúdo e à forma, desenhados pela Constituição, o que implicaria invalidade dessas proposições normativas.

FULLER também distingue a realidade empírica da jurídica e se detém no exame das ficções posteriores à construção do Direito. Sua definição de ficções, aparentemente, é o ponto de partida de todos os estudos da *"common law"* sobre o tema. Ficções, segundo ele, são declarações falsas, em geral feitas por juízes e juristas, que aparecem no mundo jurídico de forma declarada ou de maneira sutil, em jogos de linguagem[736].

Entre a idolatria do instituto e a sua hostilização completa, vemos que FULLER procura fazer uma crítica consciente e ponderada sobre o emprego das ficções, observando que a dissonância das opiniões sobre o instituto é, na verdade, juízo de conveniência e oportunidade de quem as utiliza. Muitas vezes, a ficção é resultado de uma modificação natural da interpretação jurídica, sem alterar a lei, não obstante modificando seu significado para que corresponda a uma atualização histórica dos fatos jurídicos hodiernos; ou uma forma muito sutil de o juiz legislar, muitas vezes influenciado por alguma tendência ou doutrina que justifica a mudança da lei. A ficção não pretende enganar, sendo apenas uma cúmplice de um engano. Por esse motivo, uma ficção pode ser um instrumento de aplicação de crenças pessoais dos legisladores e juízes[737.]

Uma ficção morre quando há *"[...] uma mudança compensatória no significado das palavras ou frases envolvidas"*[738]. Essa mudança semântica no significado da expressão ou palavra cumpre a função de preencher lacunas no Direito, legitimando os institutos que até então eram ficcionais e passam a ser verdadeiros institutos jurídicos. Isso pode ocorrer pela mudança substancial na função do instituto jurídico, que acaba refletida, paralelamente, no sentido da palavra. A ficção está viva quando possui um poder persuasivo, denominado força vicária das ficções. As ficções jurídicas realizam-se como construções linguísticas, semânticas ou pragmáticas, que aplicam um significado por outro, sabidamente falso e que produzem um efeito persuasivo vicário.

ROSS define as ficções como atos fabuladores, muito úteis para casos nos quais é necessária a analogia. A ficção criativa livraria os tribunais do peso de inventarem leis, pois a analogia ficcional seria apenas uma forma de se falar sobre as mesmas coisas. Nesse sentido, ALF ROSS aponta que as atividades jurídicas são todas exercidas com lógica ficcional, como,

---

[736] FULLER, ***Legal...,*** *op. cit.,* p. 01-03.

[737] MAINE, ***Ancient Law...,*** *op. cit.*, p. 23-24; FULLER, ***Legal...,*** *op. cit.*, p. 07.

[738] FULLER, ***Legal...,*** *op. cit.*, p. 14.

por exemplo, a ficção da neutralidade dos juízes e a vontade do povo, convertida em lei por seus representantes.

Como atos de fala, as ficções podem ser utilizadas de várias perspectivas, dependendo do plano do discurso no qual são empregadas, resultando em fenômenos linguísticos absolutamente distintos. Para haver comunicação, é essencial que as locuções assumam algum significado dentro de qualquer lógica. ROSS, portanto, adiciona o sentido semântico para haver comunicação, descartando como atos da fala sentenças que violam a lógica formal ou que sejam empregadas dentro de jogos pragmáticos, com uma finalidade prática específica e tendenciosa.

Uma proposição, por exemplo, nem sempre será verdadeira. É possível brincar com seu significado, mas isso não quer dizer que ela será aceita como verdadeira. A verdade ou a falsidade de tal proposição poderá ser definida apenas em momento posterior. Articular uma situação como real é do campo semântico, aceitá-la como verdadeira é um ato pragmático.

A partir do conceito tradicional de ficção de FULLER como uma suposição consciente de uma falsidade – concordamos com ROSS, no sentido de compreender que as ficções passam de suposições para se tornarem proposições aceitas, *"[...] portanto, é um julgamento"*, logo, uma contradição em termos – *"contradictio in adjecto"* - na medida em que o interlocutor entende que a ficção é simultaneamente verdadeira, no solilóquio, e falsa na premissa. A ficção seria um julgamento verdadeiro de uma falsidade[739]. Nas suposições, a proposição demanda prova, na ficção a *"[...] proposição falsa está fora de dúvidas"*[740].

Outro ponto que tentamos deixar claro é a diferença entre falsificar a realidade efetiva empírica e a realidade jurídica posterior. As referências feitas às ficções jurídicas, como juízos conscientes ou semiconscientes de falsidades, são tecidos em sentido coloquial, como uma forma de reduzir a discussão entre verdadeiro/falso, válido/inválido e, sobretudo, distingui-las de meras mentiras ou mitos.

A ficção jurídica é uma falsificação da realidade jurídica, que poderá ser válida ou inválida. É uma espécie de "gambiarra" – substantivo feminino, segundo o Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa (Volp) cujo conteúdo semântico pode assumir o sentido de *"[...] solução improvisada para resolver um problema ou para remediar uma situação de*

---

[739] ROSS, p. 116-118.
[740] *Ibid.*, p. 118.

emergência; remendo"[741]. A ficção jurídica é, portanto, uma gambiarra, no sentido de emenda, improviso, paliativo; utilizada no expediente dos operadores do direito, como forma de aproveitar institutos já bem desenvolvidos, encontrar soluções para questões sem previsão, promover a eficiência do direito *etc.* A etimologia da palavra gambiarra é curiosa: advém de uma espécie de viola barroca do século XV, alcunhada de viola de *"gamba"*, instrumento de tamanho não convencional, pois era muito grande para ser colocado ao ombro, como um violino, e muito pequeno para ser apoiada ao chão, como um contrabaixo. Assim, o musicista colocava a viola entre as pernas – *"gamba"* – perna, em italiano. A palavra, além de ser patronímica da gambiarra é, também, origem do termo "gambito" da dama ou da rainha, no jogo de xadrez. O gambito é uma abertura de peão da dama, permitindo que o jogador avance duas casas, em detrimento do movimento convencional do peão. Se o jogador ganhar, o gambito foi útil. A ficção jurídica é uma jogada não convencional, que poderá ser válida ou inválida para a realidade jurídica.

Ao longo deste estudo, fizemos reiteradas referências às ficções como construções de falsidades, sejam elas conscientemente elaboradas ou apenas semiconscientes, abarcando tanto aquelas que desafiam a realidade empírica objetiva quanto as que se manifestam no âmago do sistema jurídico. Todavia, tentamos ser meticulosos ao traçar uma distinção inequívoca entre tais categorias. No presente escrito, as ficções, concebidas como distorções da realidade, não se restringem a uma análise estritamente jurídica, que exigiria uma aproximação confinada aos dados intrínsecos ao ordenamento jurídico, sem os confrontar com os elementos do mundo extrajurídico. A tentativa de classificar os enunciados ficcionais, sejam provenientes do legislativo ou do judiciário, como falsidades, revela-se inadequada, pois impõe-se a lógica clássica (verdadeiro ou falso) a proposições do Direito Positivo, ao qual tal dicotomia lógica não é aplicável. Mais adequada é a aplicação da lógica deôntica (válido ou inválido). Portanto, conceber as ficções como meros falseamentos da realidade jurídica, à maneira de FULLER e ROSS, justifica-se unicamente como um recurso didático, e nada além disso.

Um julgador ou legislador que lança mão de uma ficção está exarando uma proposição sabidamente falsa, mas por ele entendida e julgada verdadeira, portanto, passível de validade no plano jurídico. Quando o julgador ou legislador articula uma suposição (hipótese), cuja

---

[741] **Dicionário *Priberam* da Língua Portuguesa**, 2008-2021, disponível em https://dicionario.priberam.org/gambiarra, acesso em 31 de jul. de 2024.

falsidade da declaração é escondida do destinatário, então estar-se-ia diante de uma mentira ou de uma crença. Portanto, a ficção é afirmação falsa cuja falsidade não é mantida escondida.

A função fabuladora da ficção não pretende que o interlocutor acredite nos fatos apresentados como verdadeiros, **ela apenas o convida a imaginar o mundo de determinada maneira.** A ficção jurídica teórica, assim como uma função mítica, cumpriria o papel de estruturar e justificar determinadas situações sabidamente falsas, ainda que o interlocutor acredite na sua veracidade. A função fabuladora das ficções de ROSS, bem como sua utilidade de estruturar situações novas, permitiu-nos a concluir que esses recursos são utilizados para criar a ordem jurídica e estruturar o sistema de Direito.

Essencialmente, FULLER, KELSEN e ROSS compreendem as ficções jurídicas da operação do Direito como uma contrariedade ao sistema jurídico e não à realidade sensível.

A partir da concepção de KELSEN de ficções científicas, aliada ao entendimento de ROSS sobre função fabuladora das ficções, chegamos ao nosso conceito de ficções de estrutura do Direito, que, nessa perspectiva, podem ser entendidas como proposições ou modelos que não são verdadeiros nem falsos, mas úteis, e justificam determinadas decisões em relação a um certo ordenamento jurídico, assumindo a premissa conscientemente falsa, mas que pode ser objeto da crença do propositor. Para o Direito Tributário, as principais ficções de estrutura são as que derivam da Segurança Jurídica e Justiça Tributária.

O sistema de elementos estruturais, responsável por criar uma realidade efetiva do Direito o dever ser, constitui a lógica do Direito. A sua base nomológica específica conduz sua forma de funcionamento autorregulamentar. Dentro do sistema jurídico podem ocorrer, supervenientemente, ficções jurídicas, a partir da premissa de que se deve atingir alguma finalidade para conduzir à unidade do sistema.

A primeira ficção ou a ordem jurídica encontra justificativa em várias teorias políticas como as Contratualistas, a Teoria da Força, a Teoria Econômica ou Materialista, dentre outras, que podem ter tido base em um **mundo factual sociológico**, ou numa forma particular de concepção moral do mundo. Formalizado o sistema, passa a ser um conjunto de linguagens, desenvolvendo entidades proposicionais com um conjunto de pertinências, cujo fundamento é a validade[742].

---

[742] VILANOVA, **As Estruturas Lógicas...,** *op. cit.,* p. 249-253.

O grande problema que observamos no uso das ficções é que ora são utilizadas para justificar a ordem moral e ora são utilizadas para justificar a pertinência do sistema jurídico, duas realidades absolutamente distintas. Não por outro motivo, é comum a utilização de ficções de estrutura para embasar, sobretudo, as decisões judiciais, como uma das melhores formas de fundamentação decisória, sendo possível satisfazer tantos aos leigos quanto os juristas mais sofisticados[743]. A utilização de ficções jurídicas, na operação do Direito constituído, portanto, sempre será ambígua, pois, continuamente, negam um princípio ou uma ficção de estrutura e tentam afirmar outro princípio outra ficção de estrutura.

Conquanto KELSEN tenha entendido irrelevante a concepção de justiça em si para a formulação da realidade jurídica, o que está justificado pelo sentido técnico que pretendeu dar à Teoria Pura do Direito, o fato é que a concepção da ordem jurídica brasileira tem como base certos valores morais, dentre eles a Legalidade e a Igualdade. Uma vez estabelecidos em Norma Fundamental, passam a ser parâmetros de validade. São válidos, ainda, porque refletem uma moral interna no Direito Brasileiro e, finalmente, são válidos, por sua reiteração desinteressada no automatismo das leis. Uma ficção, para ser aceita, deve estar validada pela hierarquia do sistema, em consonância com a sua estrutura.

As ficções de estrutura, além da função criadora, também são difusionista. Elas instituem o sistema com base em alguma compreensão de mundo e projetam essa perspectiva para todo o Direito posteriormente criado. Ficções não são hipótese nem mitos e *"Grundnorm"* é uma hipótese com valor axiomático e não uma ficção.

O modelo arquitetural da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, caracterizado por suas ficções utópicas heurísticas de Contrato Social, Democracia, Liberdade, Igualdade *etc.* define a validade de toda a realidade jurídica. Uma vez tendo a Ordem Constitucional Brasileira se determinado na *"[...] justiça do contrato social (Vertragsgerechtigkeit)"*, essa ficção estruturante **difunde a ideia de limites ao próprio poder constituinte**[744]**.**

Concluímos que as ficções de estrutura, utilizadas para criar a realidade jurídica, são os fundamentos básicos da Ordem Constitucional. Uma vez instituídos como estrutura, devem ser

---

[743] ROSS, *Ficciones..., op. cit.,* p. 105-124, p. 123-125.

[744] CANOTILHO, **Direito Constitucional....,** *op. cit.*, p. 114-115.

o fundamento de validade das proposições posteriores, não podendo uma ficção jurídica futura, ou ficção de sistema, com elas ser incompatível.

KELSEN entende, afora outros aspectos, que a ordem jurídica escalonada afere validade ao sistema Jurídico. FULLER acredita que a validade do sistema jurídico está em uma moral interna, que estabelece regras elementares para a existência de outras normas. ROSS propõe que a validade da ordem jurídica decorre do cumprimento de suas normas de forma desinteressada - automática. Embora as concepções sejam diferentes, no que se refere à ficção jurídica, todos sustentam a necessidade de sua validade referencial, seja com a norma superior, seja com a moralidade interna do sistema, seja com a aderência da ficção a um funcionamento automático aludido pelos fatos sociais. Portanto, **a validade assume um sentido preponderante em todos os três autores para justificar uma ficção.** Tanto FULLER, quanto ROSS e KELSEN justificam o uso da ficção mediante alguma utilidade, ou seja, quando não há um propósito fundamentadamente útil, a ficção não prospera.

A existência de uma ficção jurídica não faz sumir uma instituição social no mundo real, assim como a existência de uma realidade social, por trás da ficção, não descaracteriza o argumento como fictício para o Direito. Eis que a ficção jurídica é algo próprio da ordem jurídica e não de outra realidade. As ficções são recursos linguísticos e, a depender do emprego e do plano do discurso em que operam, podem conduzir a vários caminhos e a numerosas possibilidades de sentido e aceitação pragmática do instituto.

Na prática, as ficções de sistema são costumeiramente usadas e bem aceitas, o que nos impeliu a pensar numa métrica do seu uso pelas perspectivas dos autores que tomamos como marco teórico, ou seja, observando a utilidade do instituto e de sua validade, em face da ordem jurídica, seja ela científica, moral ou da realidade social.

A doutrina tradicional tende a estabelecer uma distinção entre presunções e ficções jurídicas. Grosso modo, presumir é antecipar um juízo, ou supor que ele já aconteceu; ficcionar é inventar um juízo. Enquanto uma hipótese é uma verdade e uma falsidade simultaneamente, dependendo de verificação futura e incerta, a presunção é uma verdade ou falsidade cuja verificação é muito provável de ser obtida em algum sentido. O Direito constitui-se numa verdade, muitas vezes não coincidente com a verdade empírica; por constituir-se de objetos linguísticos. Os sistemas prescricionais, muitas vezes, admitem como verdadeiro e certo apenas os factoides, pedaços de informação, ou uma afirmação que é apresentada como um fato, mas

que, na verdade, é duvidosa, não verificada, ou até mesmo falsa, e isso não deixa de constituir uma verdade jurídica, ainda que assentada apenas numa probabilidade.

Partimos da divisão de PONTES DE MIRANDA, para quem as presunções são *"iuris et iure"*, necessárias ou legais; *"iuris tantum"*, voluntárias ou relativas; e em *"facti probabilis"* ou mistas[745]. Assim, as presunções são absolutas quando se esforçam para influir em acontecimentos futuros, e relativas, quando dizem respeito ao ônus da prova para os acontecimentos passados.

Caso o critério de divisão adotado fosse, tão somente, o efeito pragmático das construções legais, as chamadas presunções absolutas deveriam ser estudadas conjuntamente com as ficções. A divisão entre os institutos sustenta-se, somente, por preciosismo científico e em homenagem ao Direito, como fenômeno linguístico, porquanto as presunções absolutas produzem efeitos muito diferentes das relativas, sendo mais identificáveis com as ficções. O signo presuntivo de riqueza é uma tentativa de adequar a tributação a uma exata capacidade de contribuir. Trata-se de um pressuposto de uso pragmático, pois não tem real condição de efetivamente delimitar a capacidade contributiva.

É habitual, na aplicação da consequência de uma norma a outra, o uso de expressões linguísticas do tipo: entende-se, compreende-se, estende-se, considera-se, presume-se *etc.*, em que a consequência de uma norma hipótese presuntiva material, é um caso de outra norma hipótese X. Nesses casos, nada há de técnica presuntiva real, mas, de disposição normativa factual por referência a outra norma já existente no ordenamento jurídico, ou seja, trata-se de mera norma de remessa, na qual o legislador opta por evitar repetições e redundância, referindo-se à situação já conhecida. Dessa perspectiva, as ficções e presunções absolutas são normas de remissão, cujo regime jurídico, das normas a que se referem, não é idêntico, devendo haver zelo e bom senso, tanto do legislador, quanto do operador do Direito, na sua efetivação, pois remeter-se a um regime jurídico não é possuir o mesmo regime de Direito.

O mecanismo intelectual de criação das entidades presuntiva e ficcional, mesmo as ficções relativas, utiliza-se de idênticos constructos cognitivos. As ficções são alguma coisa presumivelmente falsa, ao passo que as presunções absolutas e relativas, pressupõem algo como verdadeiro. Essa distinção é questionavelmente válida pois que as verdades presuntivas são no

---

[745] PONTES DE MIRANDA, **Tratado de Direito Privado...,** *op. cit.,* v. III, p. 467.

máximo, verdades parciais. Quando um fato está provado, não há necessidade de presunção, logo, presume-se, conclusivamente, aquilo que é falso.

Uma ficção sempre deve ser avaliada dentro de uma verdade estritamente legal. Uma vez funcionando satisfatoriamente como elemento proposicional, as ficções devem ser aceitas como reivindicantes de verdade legal, desde que não perturbem ou prejudiquem outros significados ou verdades legais com as quais, eventualmente, colidirem[746].

Chamar as ficções, de forma precipitada, de contrafactualidades – *"versus"* os fatos da realidade, é assumir que elas sempre serão contra o que realmente existe, sendo que a existência da realidade jurídica é uma criação fictícia utópica e heurística dos seres humanos. O foco primordial, no uso das ficções jurídicas, deveria repousar mais no que ela pretende comunicar do que numa compreensão rasa de contrafactualidade[747].

É correto afirmar que as ficções jurídicas são falsidades conscientes, entretanto, o sentido semântico que podem assumir, dentro do discurso jurídico, poderá ser plural e ter peso ou importância diferentes, a depender do que pretendem comunicar. Caso a ficção queira comunicar um limite à criatividade legislativa, interpretativa e jurisdicional, então, estamos diante de proposições inegociáveis, que constituem a estrutura da realidade jurídica.

Identificamos como ficções de estrutura, na Constituição de 1988, a Democracia, a Federação, a República e a Segurança Jurídica, a Legalidade, a Igualdade e a Propriedade Privada, advindos da ficção de que há um pacto fundante, mediante a participação do povo, ainda que de forma indireta. Essas ficções constituem todo o plexo valorativo e axiológico, metamorfoseado em Estado de Direito. Uma vez pactuados e reduzidos a termo, passam a ser um conjunto de ficções utópicas heurísticas com valor proposicional e prescritivo, constituindo princípios inabdicáveis. São referência de validade do sistema, formado como ordem coercitiva, social, promocional *etc.*

Finalmente, reforçamos que as ficções de sistema são produzidas pelas leis e pelos aplicadores do Direito, destinadas à criação, aplicação e interpretação das leis. Essas ficções estão subordinadas às ficções que estruturam a realidade efetiva do Direito e são pressuposições linguísticas, conscientemente falsas, ao considerar uma hipótese jurídica por outra, em relação à realidade de determinada ordem jurídica.

---

[746] LIND, *The Pragmatic..., op. cti.,* p. irreg.

[747] PETROSKI, *Legal Fictions..., op. cit.,* p. irreg.

As ficções de sistema tributário, quando não cumprem fielmente os requisitos de validade da estrutura tributária, podem gerar riscos imediatos e mediatos, tanto aos contribuintes quanto à ficção da Democracia.

Finalizamos por classificar as ficções de sistema como: 1. ficções de produção de leis e direitos; 2. ficções de aplicação de leis e direitos, compreendendo as 2.1 ficções analógicas, 2.2. ficções hermenêuticas, estas podendo resultar nas chamadas 2.2.1 ficções criativas.

Observamos a necessidade de rediscutir a proposta constitucional de garantir direitos fundamentais a todos os administrados, mediante a colaboração de toda sociedade, levando em conta o binômio 1. dever de pagar tributo e 2. direitos dos contribuintes à Segurança Jurídica e Justiça Tributária. Depreendemos que, afora toda a altercação feita sobre o valor deontológico dos princípios contidos na Constituição de 1988, eles tem função de regras de estrutura do sistema jurídico, balizando a forma pela qual a criação e a aplicação do Direito irão se materializar. Um princípio de estrutura é, de antemão à realidade jurídica, uma ficção que convida a se pensar e construir um mundo de determinada forma. Portanto, são **ficções necessárias**, das quais o Direito não pode prescindir.

O Direito se realiza pela linguagem, que é exercício de poder. No campo da linguagem prescritiva o legislador depara-se com a regulamentação de temas nevrálgicos como *"[...] crenças, hábitos sociais, sentimentos e estimativas [...]"* que devem ser acompanhados de uma técnica tal que tenha aderência pelo comportamento social[748]. Na perspectiva de ALF ROSS, a conduta desinteressada do legislador, apto a convalidar a norma jurídica, está num nível de eficácia diferido, necessitando de uma linguagem especialíssima para tal aderência[749]. Tanto o legislador, quanto o futuro intérprete, por mais habilidosos e éticos que sejam, caminham para a análise das normas com suas concepções e valores de mundo. Portanto, quanto mais comunicar uma lei, menos espaço haverá para interpretações tendenciosas e políticas posteriores à lei[750].

As ficções utópicas heurísticas, tidas como verdades iniciais para a realidade jurídica, realizam a existência a um modelo de Direito. A arquitetura de construção lógica do **como se**

---

[748] PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário...,** *op. cit.,* p. irreg.

[749] ROSS, **Direito...,** *op. cit.,* p. 81-86.

[750] Para PONTES DE MIRANDA - **Tratado de Direito Privado...,** *op. cit.,* v. III, p. 369 - *"Se a vontade não foi manifestada, porque o manifestante não queria o que manifestara, há a reservatio mentalis; porém o mundo jurídico recebe o manifestado, sem qualquer atenção ao que pudesse ter sido mentalmente reservado pelo praticante do ato. Se assim não fosse, estaria profundamente comprometida a ordem jurídica."*

desvios conscientes da realidade empírica, para se chegar a verdades, constitui a ficção do Contrato Social, realizado mediante a Constituição Federal de 1988; responsável por inaugurar a verdade da qual dispomos para as construções dos elementos jurídicos supervenientes, sobretudo o binômio Justiça e Segurança Jurídica. Mais justa será a ordem jurídica, quanto mais explicita estiver a comunicação linguística que ela pretende instaurar. As ficções jurídicas, que não deixam margem para outros discursos, sobretudo os pragmáticos, tendem a conferir um nível mais elevado de Segurança Jurídica e, em nossa opinião, são mais fáceis de realizar outros aspectos de Justiça, verbalizados de forma indeterminada, ou menos densificados, por conta de outras ficções de estrutura.

A validade do sistema jurídico é dogma. É também postulado axiológico. A ordem jurídica é coisa que existe no mundo e sua natureza é opor uma verdade. Por esse motivo as ficções de estrutura ou princípios, passam a ter caráter de coisa existente e verdadeira, constituem-se como *"[...] exigência que objetiva o próprio bom funcionamento da ordem positivada"*[751]. O quê se consolidou como estrutura da Constituição de 1988 não pode ser modificado por nenhuma disposição superveniente, seja de ato legislativo formal, informal, hermenêutico ou atividade judicial criativa.

Existem ficções, na Constituição, paradoxais, desde que comportam uma ponderação ou análise de importância e peso diante de casos concretos. Existem outras, entretanto, que não nos parecem passíveis de qualquer ponderação, ou seja, a não observância de seu conteúdo implica a invalidade do dispositivo posterior. A natureza de toda norma presente numa constituição rígida é constitucional. A única diferença razoável encontra-se nas condições de aplicabilidade das normas constitucionais[752].

As ficções jurídicas, sejam de estrutura ou típicas do sistema, possuem as seguintes características pragmáticas, 1. são necessárias para a construção do sistema do Direito; 2. são uma espécie de um mal necessário para o pensamento sistemático do Direito - produção e aplicação; e 3. declarações conscientemente ou parcialmente falsas, com utilidade reconhecida.

Ficções de estrutura vertidas na Constituição podem ser de duas espécies: 1. fundamentais e 2. políticas conformadoras. Sobre os princípios fundamentais, eles seriam

---

[751] HARET, **Teoria e Prática...,** *op. cit.,* p. 461-463.

[752] SILVA, **Aplicabilidade...,** *op. cit.,* p. 44-54.

direitos positivos e fontes do Direito. Os Direitos fundamentais teriam o valor de fonte do Direito constitucional, por sua historicidade e introdução na consciência geral do Direito[753].

Entendemos que, no cômputo de estimativas da Constituição Federal de 1988, o campo do Direito Tributário consiste numa ficção para, ora exercer uma atividade positiva, ora negativa sobre os administrados[754]. A atividade positiva consiste em eventual realização do direito subjetivo do Estado de cobrar, mediante atividade administrativa plenamente vinculada, de quem realize os fatos jurídicos tributários previstos em lei. O administrado, por sua vez, quando seu comportamento se subsumir à hipótese tributária, torna-se contribuinte e, doravante, terá o dever de pagar uma quantia aos cofres públicos. Esse dever está alicerçado na ficção da cooperação equitativa de todos em manter o Estado. O caráter negativo imposto ao Estado, em face dos administrados, é abster-se de produzir uma tributação sem garantia de previsibilidade, ou seja, sem Segurança Jurídica, ou de impor uma tributação injusta, com sacrifícios desproporcionais entre os contribuintes.

Interpretamos que, no campo da tributação brasileira, existem ficções de estrutura cuja eficácia, na prática, é plena, e outras que pela característica da volatilidade que envolvem seus conteúdos, acabam tendo eficácia apenas contida e, até mesmo, limitada, embora todas devessem, teoricamente, ter eficácia plena. Diante disso, dividimos as ficções tributárias de estrutura em dois grandes blocos: 1. ficções de Segurança Jurídica e 2. ficções de Justiça Tributária, as quais nem sempre manterão eficácia plena.

O Estado de Direito Tributário formal constituiu-se, historicamente, pela *"rule of law"* e o império da lei, assegurando a Legalidade e seus derivativos como a *"vacatio legis"* e a Irretroatividade; enfim, é um Estado de Direito voltado a garantir sobretudo Segurança Jurídica, e afiançar uma certa Justiça Tributária, ainda que fictícia. Sua expressão máxima está densificada na Legalidade Tributária e seus consecutivos - Anterioridade, Irretroatividade e outros princípios com esse caráter. Com o advento da ideia de Estado de Direito Tributário Material ou Estado com maior caráter social, as consecuções de Justiça, resguardando direitos humanos e sociais, passam a ter valor igualmente preponderante. Essa forma de concepção estatal também tem o condão de garantir a efetivação da Segurança Jurídica. Sua principal

---

[753] *Ibid.*, p. 140.

[754] CARRAZZA, **Curso...,** *op. cit.,* p. 330-347.

repercussão no Direito Tributário é a ficção ou Princípio da Capacidade Contributiva, mediante eficientes barreiras à tributação[755].

Desenvolvemos os conceitos de KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG de **"jusestatalidade"**, tanto no campo formal quanto no material, mormente para explicar a complementariedade dos campos no domínio do Direito Tributário. **"Jusestatalidade" formal tributária** alcança-se garantindo Segurança Jurídica aos administrados, por meio da confiabilidade nos atos do poder administrativo e na boa-fé administrativa[756]. A relação tributária, embora instituída por lei, não se restringe a mero legalismo dogmático, mas busca também a concepção de Justiça Tributária. Nesse sentido, Capacidade Contributiva mais o cômputo entre custos tributários e benefícios advindos da tributação são faces do Princípio da Legalidade[757].

A fé nos atos administrativos deve ser prestigiada porque há uma "jusestatalidade" formal que garante ao contribuinte segurança nos atos estatais, sejam eles legiferantes, fiscalizadores, contenciosos administrativos ou judiciais. Em caso de falhas do Estado Tributário ilícitas ou ilegais, ou diante de Legalidade tal, que altere algum benefício ou crie encargos, revertendo as expectativas do contribuinte; prima-se por garantir a confiança e boa-fé do cidadão no Estado Democrático de Direito Tributário[758]. O que se protege é, especificamente, a continuidade da ordem jurídica. Todo o plexo de certezas do contribuinte na administração fazendária, são elementos do que chamamos, nesta tese, de "jusestatalidade" formal, ou seja, a segurança jurídica com vocação à efetivação da Justiça Tributária.

"Jusestatalidade" material tributária associa-se, de imediato, aos conceitos de Justiça Tributária, especialmente no peculiar aspecto da justificação da imposição tributária. Cumprindo-se as "jusestatalidades" material e formal tributárias, garante-se a Segurança Jurídica, a qual terá, como consequência, a Justiça Tributária. Efetivando-se a "jusestatalidade" material, cumpre-se a Justiça Tributária e tem-se, como resultado, Segurança Jurídica.

Segurança Jurídica é, simultaneamente, atributo do ordenamento jurídico e regulador do campo eficacial das normas jurídicas. Assim, quando um princípio é encontrado, majoritariamente, no campo da Segurança Jurídica, parece frisar que ele não admite lastro de

---

[755] TIPKE e LANG, **Direito...,** *op. cit.,* v. 1, p. 183.
[756] DERZI, A Segurança Jurídica..., *op. cit.,* p. 212-213.
[757] TORRES, **Tratado...,** *op. cit.,* v. 2, p. 164-177.
[758] DERZI, A Segurança Jurídica..., *op. cit.,* p. 203-215.

ponderação posterior, a não ser quando expressamente mitigado pela própria Constituição, ou seja, eventual colisão com outros princípios, que implique seu afastamento, deve estar expressamente regulamentada pelo texto constitucional. A exceção explícita, nesses casos, tem a finalidade de manutenção da Segurança Jurídica. Assim, ficções de estrutura tributárias, colocadas como constructos do sistema, no sentido de garantirem previsibilidade, não surpresa, estabilidade nos planejamentos orçamentários dos cidadãos, enfim, tudo o que remete à confiança no sistema jurídico tributário, devem ser explicitadas, de antemão, no próprio texto constitucional.

As ficções são essenciais como constructos para o conhecimento e a realização do Direito e, uma vez vertidas em realidade jurídica efetiva, constitui uma forma muito particular de ver essa realidade, prestando-se como um mecanismo de controle do sistema. Por restarem atos fabuladores consciente e assumidamente falsos, quer criadores do Direito, enquanto ordem estatal, quer na forma de constructos supletivos para integrar, interpretar, reaproveitar conceitos já bem desenvolvidos pelo Direito; então deve haver uma hierarquia entre as ficções, mantendo a relação de compensação – *"Stufenbau"* do repertório jurídico com normas superiores. Eventuais desvios conscientes podem ter existência jurídica, desde que não entrem em contradição com a estrutura do sistema.

Esses desvios, ficções de sistema ou da prática jurídica, não podem contrariar a realidade do Direito a pretexto de que essa realidade é fictícia. É possível o uso das ficções jurídicas desde que tenham utilidade para explicar a ordem jurídica, ou seja, seu uso deve ser restrito e seguir regras do próprio sistema jurídico. No caso do uso em Direito Tributário, a aplicação deve ser ainda mais ponderada, haja vista do perigo de criar obrigações tributárias sem lei, em contradição com a realidade efetiva do Direito[759]. A ficção utópica heurística, metamorfoseada em Direito Positivo, mais relevante para a realidade jurídica tributária, no âmbito de sua validade, é a Legalidade.

Quando o poder constituinte determinou que não se pode tributar sem lei, criou-se uma factualidade, um fenômeno fictício, que passou a constituir a realidade jurídica. O artifício é a afirmação sabidamente falsa, o fim: o conhecimento da realidade efetiva do Direito, cuja utilidade é limitar a liberdade do Estado em nome da liberdade dos administrados.

---

[759] BORGES, **Obrigação...,** *op. cit.,* p. 105.

O que outrora foi uma ficção de uma concepção moral de mundo, que demanda uma justificativa, converte-se em realidade jurídica ou ficção de estrutura, ou seja, um princípio, o qual abandona uma concepção, ou ideologia, ou um conceito de justiça, para conferir validade ou invalidade ao sistema.

A Legalidade Tributária é norma de eficácia plena. Nos Estados Democráticos de Direito, o consentimento dos tributos, reflete a influência da Legalidade Tributária na construção da concepção de autogoverno e autotributação, ajustados na representatividade popular[760]. No plano da validade, a Legalidade Tributária exerce uma ultrafunção, já que responde pela legitimação da existência formal das regras dentro do sistema jurídico e pela materialização da legalidade nas normas tributárias.

A Legalidade Tributária material, posta na Constituição Federal de 1988, impõe não criar aumentar ou um tributo sem lei. Formalmente, essa ficção impõe que, o mecanismo para a construção da instituição ou do aumento do tributo se realize mediante um instrumento protocolar. Portanto, a legalidade exige duas condições para a instituição ou majoração de tributo: 1. que seja mediante uma lei formal, sob pena do veículo corrompido adulterar a validade da nova exação; 2. que a criação ou o aumento de tributo seja materialmente efetivado na lei. Assim, não há, materialmente falando, um tributo válido se sua criação, ou majoração, não estiver consolidada em veículo legislativo[761]. Seus fundamentos materiais orientam que, as hipóteses e consequências tributárias, sejam determinadas na lei e, ainda, que os direitos fundamentais do contribuinte sejam observados. Além disso, deve haver, na lei de determinação, possibilidade de compreensão e previsibilidade do seu conteúdo, bem como outros elementos ensejadores de Segurança Jurídica tais como: *"[...] o que, onde, quando, a quem e quanto pagar"* pelo tributo legislado[762].

O objetivo da Legalidade Tributária é a consecução do mais alto grau de determinação na própria lei, devendo prever situações extraordinárias, complexas e marginais que, eventualmente, podem surgir no seu campo eficacial.

A ficção da Legalidade Tributária, por ser de aplicação imediata e compreender todos os elementos necessários para realizar o desiderato nela previsto, terá a característica de gerar *"Direitos subjetivos para os indivíduos ou entidades a que conferem uma situação subjetiva de*

---

[760] JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Legalidade e Norma de Incidência..., *op. cit.,* p. 940 e 943.
[761] ÁVILA, **Legalidade...,** *op. cit.,* p. 11-27.
[762] *Ibid.*, p. 45-46.

vantagens", ou seja, para os administrados que se encontrem, eventualmente, na condição de contribuintes de tributos. As normas de eficácia plena e de aplicação imediata nem sempre *"[...] prevêem uma sanção específica, mas, quando desrespeitadas, dão lugar a um julgamento de inconstitucionalidade"*[763].

A ficção da Igualdade Tributária, embora devesse ser norma de aplicação imediata em âmbito formal, em razão do seu conteúdo; compreende uma interpretação mais volátil e qualitativa. Assim como a Legalidade Tributária, a Igualdade é norma de eficácia plena, devendo, em face de sua inobservância, ser declarada inconstitucional.

A hierarquia é condição primordial de validade do sistema de Direito. Esse critério pode ser **metaforizado como uma forma de coação** ou o dever de agir conforme a lei superior e mais legítima. Sendo o Princípio da Igualdade é destinada ao legislador e ao aplicador da lei, suas atividades são afetadas pelo campo de coercitividade do princípio, não podendo dele declinar. A lei desigual, sem critério objetivo e razoável critério de discrime, é antijurídica e inconstitucional, tendo como pena a sua exclusão da ordem de Direito.

A Igualdade Tributária, apesar de ser ficção mais próxima do conceito de Justiça, também deve cumprir "jusestatalidade" formal, devendo sempre buscar certa margem de Segurança Jurídica. Assim, é pertinente a afirmação de que há uma igualdade formal objetiva, que deve ser exigida daqueles a quem a lei destina o dever de equalizar. Qualquer princípio, mesmo diante de efêmera subjetividade, deve cumprir limites formais e materiais. Os limites formais exigem que se especifique quem e como será o exercício da tributação. Relativamente ao limite material, há que se definir em quais aspectos um fato pode ser tributado, impondo-se o dever de justificar[764].

A norma de igualdade é de *"estrutura relacional",* ou seja, ela exige um critério para comparar sujeitos e medidas para que a comparação atinja sua finalidade. Outrossim, há uma diferença marcante entre a forma como os contribuintes devem ser tratados e eventuais expectativas de tratamento igualitário. Para haver igualdade, é necessário questionar-se sobre o que se pretende igualar, quem serão os sujeitos e qual elemento será levado em conta para estabelecer alguma medida[765].

---

[763] SILVA, **Aplicabilidade...,** *op. cit.,* p. 168.
[764] CASALTA NABAIS, **O Dever...,** *op. cit.,* p. 315-319.
[765] ÁVILA, **Teoria...,** *op. cit.,* p. 19-77.

Concluímos pela importância de apontar alguns critérios para tentar efetivar a Capacidade Contributiva de maneira objetiva, a fim de compatibilizar eventual uso de ficção de sistema com a ficção de estrutura - Capacidade Contributiva -, utilizando das boas fórmulas propostas por CASALTA NABAIS e HUMBERTO ÁVIALA; da análise do mínimo existencial e do confisco e, de forma mais geral, a proposta de BANDEIRA DE MELLO. Tentamos afastar o uso do referido princípio, para construções retóricas contraditórias, principalmente no domínio da criação, interpretação e aplicação das leis tributárias, mormente no uso de ficções.

A Capacidade Contributiva, assim como a Igualdade tributária, são ambas ficções necessárias para estabelecer a estrutura da ordem jurídica brasileira, desempenhando papel de avalista da produção, interpretação e aplicação do Direito. Observamos que a Capacidade Contributiva não pode ser apenas uma regra formalmente programática, mas, sobretudo, ter conteúdo material efetivado.

A Capacidade Contributiva é um pressuposto para a tributação, haja vista ser impossível retirar dinheiro, de maneira compulsória, de onde não existe dinheiro. Para os impostos os objetos de tributação são os fatos ou situações da vida, que indicam um certo poder econômico. Sendo ele indeterminável ou inexistente, não há o que se tributar. A Capacidade Contributiva pressupõe um limite mínimo e máximo da tributação, sendo impraticável a tributação que atinja o mínimo existencial, ou torne tributo confiscador, além de ser um limite temporal, sendo inadmissível tributar com pressuposto em Capacidade Contributiva passada, aproximando-se, nesse aspecto, da Legalidade e da Irretroatividade da lei tributária.

Esse Princípio integra um sentido negativo, desnaturalizando a legislação de tributo que positive critério oposto ao da Capacidade Contributiva. É medida de eficiência administrativa, conferindo se a administração cumpriu o objetivo da norma, também computando a adequação e a proporcionalidade das leis tributárias.

Justiça Distributiva consiste em dividir bens comuns de acordo com a equidade. Partindo da ideia de justiça interpartes, a proposta aristotélica parece ser uma excelente fórmula de aferição da justiça na aplicação da Igualdade Tributária aos casos concretos. A equidade, como plano de análise da aplicação e da interpretação das leis, levando-se em conta que as situações da vida social sempre serão distintas em algum fator, pode ser uma excelente prática hermenêutica para o legislador, intérprete e aplicador, no momento de aferir a Igualdade tributária em concreto, até mesmo no controle concentrado e abstrato de constitucionalidade.

Dessarte, uma possibilidade de solução de tributação justa seria aquela pautada na equidade aristotélica, ou seja, a igualdade e seus superlativos, compreendidos como valores a se adaptarem à desigualdade pessoal e social dos administrados. O critério de desigualdade está formalizado no Princípio da Capacidade Contributiva, presente na Constituição de 1988.

Só se admite um tributo no Brasil se houver disponibilidade econômica do contribuinte superior àquela atinente a garantir as necessidades primárias, ou o mínimo existencial. Como a ordem jurídica brasileira é criada a partir da ficção de garantir um mínimo vital em consonância com a dignidade, seria paradoxal um tributo retirar essa caução.

As ficções de estrutura da ordem jurídica, não podem ser relativizadas sob pena de inconsistência do sistema, que busca a validade de seus elementos para ter eficácia sobre a sociedade. Na realidade jurídica, a não observância das regras sobre as quais o sistema se funda, pode levar determinada situação jurídica ao colapso, tais como: ineficácia da lei, inconstitucionalidade, insegurança jurídica *etc.*

Evidencia-se que o sistema jurídico é dinâmico e afetado pela cultura temporal. Todavia, a otimização do sistema jurídico deve estar submetida às regras de estrutura do sistema, sejam sob um ponto de vista formal ou material. Sua produção deve satisfazer à padrões de operações internas, atinentes a constituir normas referenciais à estrutura do sistema. O Direito deve autorregulamentar-se pela sua estrutura, que neste escrito são as ficções utópicas heurísticas voltadas a regular a atividade normativa subsequente, inclusive as ficções de sistema.

Também são necessárias algumas ficções de sistema, que apresentem utilidade para a otimização e o desenvolvimento do direito, prestando-se, exclusivamente, a aperfeiçoar a eficácia e o aprimoramento do sistema jurídico. Além disso, essas ficções devem ter íntima coerência com a estrutura da ordem constituída, sobretudo no aspecto da "jusestatalidade" material e formal do direito. No particular aspecto do Direito Tributário, a ficção de sistema não pode criar obrigação tributária ou situação de insegurança jurídica.

Propusemos um teste de validade e compatibilidade das ficções de sistema 1. de produção de leis e direitos, 2. de aplicação de leis e direitos, 2.1. analógicas, 2.2. hermenêuticas e 2.2.1. criativas, em relação aos campos da "jusestatalidade". A ficção deve atender à "jusestatalidade" formal, entendida como a garantia de Segurança Jurídica aos administrados, e atender a "jusestatalidade" material, a qual abrange o conceito de Estado de Direito material e justificação dos tributos.

As ficções de sistema podem vir contidas em instrumentos introdutórios de legislação tributária; nesses casos, deve ser feito o teste de validade de compatibilidade da ficção. A técnica legislativa é tarefa consistente em apurar os fatos da vida para adequá-los à realidade jurídica, seja porque tais condutas necessitam de regulamentação para a viabilidade harmônica e imediata, do convívio social, como acontece com normas penais, seja porque alguns fatos da vida são eleitos para gerarem obrigações, atinentes a viabilizar um projeto comunitário. O Direito Tributário elege fatos jurídicos tributários, capazes de criarem obrigações aos administrados, consistentes em fomentar a vida em comum.

A adequação da lei ao fato jurídico tributário, impende que se reduza a *"[...] complexidade natural, em favor da precisão jurídica*"[766]. Esse é um bom motivo das leis recorrem à técnica ficcional, para eleger elementos que objetifiquem as normas, seja determinando o momento exato em que o fato ocorre para efeitos jurídicos, à revelia das possíveis ocorrências factuais; seja determinando quem responderá pela obrigação, o local de sua ocorrência *etc*. Nessa linha, *"[...] a ficção prescinde da realidade extrajurídica para criar uma realidade juridicamente diferente"*[767].

Esse uso de ficções como técnica de operacionalização da realidade jurídica, não faz nada além de possibilitar o campo eficacial das normas constitucionais; elas não se incompatibilizam com a estrutura do ordenamento jurídico, antes, a viabilizam. Diferentes são as ficções tributárias de produção de leis, que desnaturalizam a regra-matriz tributária constitucional de um tributo, criando obrigação tributária não consistente com a Constituição.

Uma ficção pode vir consignada em qualquer um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária; algumas vezes, de forma necessária, tendo função integrativa constitucional, outras, de forma temerária e em frontal contradição com a Constituição Federal de 1988.

Repisando as lições de FULLER, concluímos que *"Uma ficção só se torna compreensível quando sabemos porque ela existe, e só é possível essa especulação anotando-se o motivo de seu autor"*. Dessa feita, *"[...] o propósito de qualquer ficção é conciliar um resultado jurídico específico com alguma premissa ou postulado. Onde não são assumidas premissas intelectuais, a ficção não tem lugar"*[768].

---

[766] PAOLA, **Presunções...,** *op. cit.,* p. 99.
[767] PÉREZ DE AYALA, ***Las Ficciones...,*** *op. cit.,* p. 31.
[768] FULLER, ***Legal...,*** *op. cit.,* p. 51.

O uso de ficções e de presunções absolutas no Direito Tributário em geral, tende a evitar evasão tributária e otimizar a arrecadação. O combate de fraudes tributárias, a eficiência arrecadatória e o desenvolvimento do Direito Tributário, haja vista não de que não goza de *"[...] independência no que tange à razão e aos propósitos de sua existência[...]"*, são os motivos mais substanciais para o aparecimento das ficções legais tributárias[769]. Ficções que não sejam integradoras, tendem a não passar pelo teste de compatibilidade constitucional.

A regra matriz de incidência tributária é um **protótipo genérico** que descreve um fato, passível de ser realizado por uma pessoa no mundo dos fenômenos, e que, no caso dos impostos, manifeste alguma capacidade de contribuir para a comunidade na qual o sujeito passivo está incluído. Por ser genérica, atinge o maior potencial possível de sujeitos, de forma equânime. A principal característica da norma tributária genérica é que sua essência é constitucional, ou seja, todos os arquétipos das possíveis incidências tributárias estão, de antemão, indicadas, em termos essenciais, no texto da Constituição Federal de 1988.

A regra geral conta com muitas vantagens de ordem epistemológica. Tratar-se de expediente técnico para se conhecer uma dada verdade fenomênica, de natureza tributária, proporcionando aos intérpretes um modelo formal e rigoroso da norma tributária, apto a ser aplicado no campo do Direito Positivo, mediante a substituição de seus critérios lógicos, seja no plano sintático, semântico ou pragmático[770].

O Direito Tributário é de **sobreposição**, o seu trabalho, em relação a realidade objetiva, é secundário. Consiste em se debruçar sobre a conversão em Direito da dinâmica social contemplando fatos já antes disciplinados por normas de outro ramo jurídico, e, eventualmente, atribuir-lhes caráter tributário. Dessa forma, fica parcialmente proibido que o Direito Tributário invada os campos de definição e alcance de institutos típicos de Direito Privado.

O artigo 110 do Código Tributário Nacional funciona como uma regra proibitiva de ficções. Quando o legislador tributário deforma um instituto de Direito Privado, nas condições vedadas por esse dispositivo do Código Tributário Nacional, ele não está apenas modificando a natureza do conceito, já demorada e reiteradamente aplicado no mundo jurídico, ele está corrompendo uma definição, a qual poderá, pela inapropriada deturpação de sua substância,

---

[769] CRISTIANO CARVALHO, **Ficções...,** *op. cit.,* p. 245.

[770] PAULO DE BARROS CARVALHO, **Teoria...,** *op. cit.,* p. 110-142.

criar uma obrigação tributária onde não existia. Portanto, os critérios elementares da regra-matriz tributária não podem ser modificados para atender mera intenção arrecadatória.

Uma utilização comum de ficções de sistema nas leis tributárias é a corrupção do critério material da hipótese, pela modificação ou extensão do conceito de obrigações de dar e de fazer. Embora tais conceitos sejam mais típicos do Direito Civil, algumas legislações tributárias alteram o conceito da obrigação, para fomentar a função arrecadatória do tributo. É o caso, por exemplo, do item 79 da Lista de Serviços do Decreto-lei nº. 406/68, o qual tratou a locação de móveis **como se** fosse um serviço, afeto à estipulação contida no artigo 155, III, da Constituição de 1988. Nesse sentido, criou-se uma obrigação tributária pela utilização de ficção de sistema no critério material da norma de incidência do ISS.

Outro exemplo de modificação imposta por uma ficção no critério material da norma de incidência do ICMS é a previsão do artigo 2º, I, da Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996, na parte que prevê o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; quando a incidência regular seria do ISS.

O mesmo ocorreu nas operações jurídicas, realizadas com produtos industrializados, consistentes em transmitir sua posse ou propriedade, que constituem obrigação típica de dar. Nos casos em que haja previsão de incidência do IPI, em detrimento do ISS, como o ocorrido na industrialização por encomenda, a típica obrigação de dar do IPI é substituída pela obrigação, que no caso em pauta, é preponderantemente de fazer e campo da incidência do ISS. Portanto, tributa-se ficcionalmente a operação caracterizada pela industrialização por encomenda, **como se** fosse uma obrigação de dar, característica do IPI.

Quanto se atribui em alguns efeitos jurídicos por outros, em desacordo com o desenho da norma superior, está-se diante de uma ficção que se opõe à estrutura da realidade jurídica. Levando-se em conta que a regra-matriz dos tributos é preponderantemente constitucional, bem como a divisão das competências tributárias, em rígido acordo com o Princípio Federativo, não pode uma ficção de sistema, principalmente pela sua hierarquia, precariedade e serventia restrita, opor-se ao Texto Máximo. Outra utilidade despropositada de ficções ocorre, reiteradamente, com o conceito de renda. De sorte que, resta incompatível com o teste constitucional uma ficção de sistema que amplie o conceito de renda, desconsiderando-se versar de riqueza nova, aferível mediante sua disponibilidade.

Concluímos pela inconstitucionalidade de qualquer elemento fictício no critério material da norma de incidência, porque todos já estão, de antemão, postos na Constituição e

na lei, somente cabendo ao legislador infraconstitucional a atividade de aperfeiçoar, no sentido de lapidar, o conteúdo imposto pela regra-matriz de incidência. A única hipótese possível de criação de obrigação tributária nova, mediante a eleição de novo critério material fictício, está no exercício da competência residual da União, prevista no artigo 154, I, da Constituição de 1988 e, por consequência, a previsão do artigo 195, §4º, da Constituição. Não obstante, tal hipótese, além de vir expressamente consagrada no Texto Magano, deve atender às exigências da Legalidade formal e material, no caso, o instrumento é a Lei Complementar. Outrossim, de forma alguma o tributo novo deve invadir competência alheia.

A condição espacial de um tributo é presumível e delimitável pelo critério material da hipótese, estando o legislador adstrito ao que preveem o texto constitucional e no texto legal. No campo tributário, não é incomum o recurso do raciocínio ficcional para delimitar o local da ocorrência do fenômeno da incidência. É o caso, no Imposto sobre a Importação, que considera a repartição aduaneira o local de entrada do produto estrangeiro em território nacional. Nesse caso, ficciona-se a repartição aduaneira **como se** fosse uma porta de entrada do território nacional, a fim de delimitar o espaço para a incidência. Quando a ficção cumpre função meramente integrativa, guardando relação direita com o conteúdo constitucionalmente previsto pela norma de competência, então o recurso tem utilidade e cumpre função meramente integrativa, passando pelo teste de constitucionalidade.

A mesma função integradora das ficções pode ser observada no critério temporal. O referido critério é, somente, momento eleito como aquele apto a marcar incidência, devendo o legislador e o aplicador do Direito terem o cuidado de não definirem como hipótese de incidência de um tributo o seu critério temporal. Os fatos jurídicos tributários continuados, por exemplo, por estarem sob incidência periódica, precisam ter um momento de ocorrência estipulado de forma precisa. A data eleita para tanto, é uma ficção integrativa da Constituição, instrumento cuja utilidade é indispensável por respeito à Segurança Jurídica, singularmente por conta dos princípios da Irretroatividade e da Anterioridade.

O critério pessoal das normas de incidência, com seus sujeitos, também já estão, de antemão, propostos na Constituição Federal ou na respectiva lei, devendo o legislador, o aplicador e o intérprete estarem atentos ao Texto Máximo para não criarem obrigação tributária inconstitucional.

Situação perfeita para demonstrar a corrupção do critério pessoal, na parte do sujeito passivo, é a equiparação a estabelecimento industrial, de certos estabelecimentos atacadistas,

previsão enxertada na Lei nº. 7.798, de 10 de julho de 1989 pelo Decreto nº. 8.393, de 28 de janeiro de 2015. O recurso epistemológico ficcional, utilizado pela referida Lei, considerou **como se** fosse industrial o estabelecimento atacadista – sujeito passivo que exerce tão somente atividade comercial e nada industrializa, criando obrigação tributária distinta, não contemplada pelo plexo constitucional do IPI.

Exemplos de ficção na base de cálculo dos tributos são as normas que definem a ocorrência do fato jurídico tributário antes da conjunção do critério temporal. Nesses casos, a lei estabelece, de forma fictícia, algo que não ocorreu. Sem critério material, pende a situação do nascimento da relação jurídica quantificável, o que demanda a criação, fictícia, de um valor para uma relação inexistente. Em nosso entendimento, tais ficções são incompatíveis com a Constituição de 1988.

São muitas as formas de lançar mão do recuso ficcional nas leis tributárias. A ficção deve ser reconhecida e analisada à luz da sua função operativa, utilidade real e adequação à estrutura do sistema constitucional Tributário. Eventualmente, elas terão função integrativa, muitas vezes são utilizadas apenas como meio de amplificar a arrecadação, sem nenhuma coerência com a regra-matriz constitucional do tributo, em desobediência ao estatuto do contribuinte.

Casualmente, a Constituição pode prever o uso de uma ficção para a criação de um tributo, em regime excepcionalíssimo, e atendidas algumas condições previamente apontadas no Texto Supremo. São os casos em que a Constituição disciplina, expressamente, a mitigação de algum princípio para contemplar um valor mais relevante. Seriam casos, ao nosso ver, de diagnóstico de peso e importância dos valores constitucionais, mas, expressamente consignados, previamente, no Texto Maior. Assim, a Constituição pode prever instrumentos legislativos, além das leis formais, como se fossem leis, para uso tributário, mitigando a Legalidade Tributária.

A autonomia da vontade possui apenas valor político, pois é frequentemente irrelevante perante o sistema jurídico. Apesar de todos os sistemas de Direito conterem normas obrigatórias e limitações à autonomia da vontade no âmbito das relações jurídicas, tal evidência não se confunde com autorregulação. Enquanto normas jurídicas cogentes limitam a autonomia da vontade ao impor restrições, o autorregramento é o espaço residual, dentro do qual os administrados podem agir livremente.

Nos Estados Democráticos de Direito, onde a regra-matriz está atrelada ao **consentimento dos tributos**, a influência da Legalidade Tributária na estruturação desse modelo de Estado é rigorosa, considerando que a noção de autogoverno possui uma relação estreita com o conceito ou valor da autotributação, que se alinha à representatividade popular.

As ficções podem ser empregadas como uma forma de cognição provisória, com o propósito de estimular futuras mudanças legislativas. Outro motivo plausível para o emprego do instituto na aplicação das leis e direitos, consiste na sua flexibilidade diante das mudanças culturais, históricas e sociais, pois nem sempre as leis conseguem estar devidamente atualizadas para acompanhar a dinâmica social. Um propósito adicional para o uso das ficções é a prestação jurisdicional satisfatória. No âmbito da atividade judicial, no entanto, o uso das ficções parece encontrar um ambiente fértil para criatividade jurídica.

A interpretação das leis, consistente na produção de um texto normativo, é atividade **alográfica**, composta na *"[...] compreensão e interpretação"* do Direito. A essência do texto normativo nunca será concluída apenas pela vontade do legislador. A integridade de uma lei é alcançada apenas pela glosa oferecida pelo intérprete. Esse processo produz, invariavelmente, algo novo, que é a norma[771].

Nos sistemas romanistas, embora a tradição e o correto mecanismo de adaptação da cultura estejam relegados à atuação legiferante, é nítida, nos últimos anos, uma crescente atividade legislativa negativa, especialmente nos Tribunais Superiores. Esse fenômeno é apontado e justificado como uma forma de compensar situações de retração do Poder Legislativo e de um certo descolamento entre a classe política e a sociedade civil, impedindo que as demandas sociais sejam atendidas de maneira efetiva.

Independentemente do nome dado ao fenômeno – ativismo ou judicialização – é fato atestado o aumento da participação do judiciário em temas importantes para o Brasil, marcando a aproximação entre *"civil law"* e *"common law"*.

A atividade de aplicação do Direito Tributário, nos últimos anos, tem gerado interpretações que, ora levam à expansão dos direitos dos contribuintes, ora produzem redefinições de obrigações tributárias, modificando a administração tributária e a arrecadação. A justificativa para tal desiderato é plural, desde aferir maior Justiça Tributária até evitar impactos econômicos importantes na administração pública.

---

[771] GRAU, **Por que...,** *op. cit.,* p. 35-42.

A atuação judiciária pode corrigir situações de injustiça e promover justiça social, mas a atividade de aplicação criativa do Direito Tributário também pode verter rumo à insegurança jurídica, gerando fortes incertezas quanto a inéditas obrigações tributárias e efeitos econômicos inesperados.

Na atividade de aplicação e interpretação do Direito Tributário, as analogias, atinentes a equiparar situações semelhantes, não se distinguem em nada do processo epistemológico ficcional. Quando se estendem os efeitos de uma norma original a outra, pode-se dizer que estamos diante de uma interpretação analógica ou de uma ficção, dado que[772]. Na analogia, trata-se um acontecimento para o qual não há lei, ou qualquer previsão jurídica específica, como **se fosse** o caso semelhante. A consequência analógica remete-se à norma de referência, exatamente como na criação de ficção jurídica[773].

Enquanto o artigo 110, do Código Tributário Nacional, consiste numa regra antificção, o artigo 108, I, do mesmo diploma normativo, constitui-se de uma autorização, legalmente permitida, ao uso das ficções no Direito Tributário. O preceito de legalização do uso de ficções tributárias por analogia – artigo 108, I, do Código Tributário Nacional – está dirigido a quem detenha competência para tanto. A analogia tem valor, no campo do Direito Tributário, como forma de integrar a legislação, sobretudo aos preceitos da Constituição Federal de 1988.

No processo de interpretação analógica, o uso de ficções de sistema somente terá oportunidade caso venha a integrar o sistema tributário, tangenciando à "jusestatalidade" tributária formal e material. Jamais se admite analogia para criar obrigação tributária ou para modificar definições e limites de institutos, conceitos e formas de Direito privado.

A hermenêutica deve buscar formas de aplicar a regra abstrata e rígida à infinita variedade dos casos da vida real. Nas modernas democracias representativas, a dificuldade de executar o processo tradicional é grande, pois o legislador é uma entidade coletiva e a lei resulta de um conglomerado de ideias. O juiz, influenciado por seu ambiente, avalia os materiais legislativos de forma diferente do legislador original. Substitui-se a realidade, muitas vezes não concretizável, por uma ficção, recorrendo-se a velhos aforismos tais como: a interpretação deve revelar o que legislador quis ou deveria ter querido[774].

---

[772] LARENZ, K. **Metodologia da Ciência do Direito**. Tradução: José Lamego. 3 ed. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 367.

[773] MARÍN-BARNUEVO, ***Presunciones y...,*** *op. cit.,* p. 118-137.

[774] MAXIMILIANO, **Hermenêutica...,** *op. cit.,* p. 32-38.

Interpretar consiste em aplicar os princípios hermenêuticos, para declarar o conteúdo e alcance de um dos comandos jurídicos. Aplicar o Direito é opor uma norma precisa a um fato da vida. Para haver aplicação, é necessário, de antemão, a interpretação da lei e, antes de todo esse processo, é contumaz a verificação da fidelidade da norma aos preceitos constitucionais. Esse ato, por si só, também constitui uma forma de interpretação referencial e categórica ao Direito Tributário. A integração é parte importante do processo interpretativo das normas, cuja premissa visa declarar a vontade pré-cognitiva, já existente no predicado normativo.

Não há nenhum obstáculo à utilização de quaisquer métodos de interpretação no Direito Tributário, sendo comum a aplicação simultânea de vários meios interpretativos, para se declarar a norma jurídica tributária. Contudo, é expressamente contraindicado interpretar em desacordo com a Constituição e com o sistema constitucional tributário. A declaração do conteúdo normativo da norma tributária é matéria adstrita à Constituição, ficando essas declarações, por consequência, nas mãos do Supremo Tribunal Federal, no exercício da função de intérprete da Constituição.

Toda lei deve ser interpretada, pois, por mais claras e precisas que possam parecer, sempre demandarão ajuste ao caso concreto. A norma sempre é abstrata em face da realidade, a interpretação, sobretudo a tributária, terá como referência a *"[...] identificação do fato real com a hipótese definida pela lei [...]".* Assim, a primeira condição para o trato hermenêutico tributário é que *"[...] não há interpretação da lei tributária, que esteja fora da aplicação concreta da própria lei tributária".* Qualquer princípio, prática, máxima ou expressão interpretativa amplamente utilizada só poderá ser aplicada em condições limitadas e após assegurar sua conformidade com a legislação tributária. A legislação tributária, portanto, somente é aplicada após averiguação de conformidade constitucional[775].

Incumbe ao Supremo Tribunal Federal o exercício da última palavra acerca do conteúdo constitucional. Não há, por exemplo, contra-argumento para algumas interpretações feitas por seus Ministros, como o afastamento do artigo 110, do Código Tributário Nacional, na decisão do Recurso Extraordinário nº. 651.703-PR. Outrossim, o julgado usou, como argumento persuasivo central da decisão, que o Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado. Nesse caso, a atividade do Supremo

---

[775] PAULO DE BARROS CARVALHO, Hermenêutica..., *op. cit.,* p. 221-236.

Tribunal Federal consistiu, em última análise, em ficcionar, para o âmbito da incidência do ISS, que serviço é como se fosse uma obrigação de dar ou de fazer[776].

Há uma linha tênue entre o engessamento constitucional, que pode resultar da interpretação estrita da estrutura normativa, e as boas mutações constitucionais que acompanham a evolução da sociedade. Para compatibilizar esses aspectos, é útil diferenciar: 1. modificações que se enquadram no "programa normativo", atualizações que permanecem fiéis ao projeto constitucional e suas bases utópicas; e 2. alterações que resultam em uma "realidade constitucional inconstitucional". É legítimo ajustar continuamente o texto constitucional à realidade moderna, mas é errado corromper os princípios estruturais políticos e jurídicos da Constituição[777].

O instituto da modulação dos efeitos da declaração inconstitucionalidade, artigo 27, da Lei nº. 9.868/1999, reforça uma crescente aproximação da atividade jurisprudencial brasileira com sistemas da *"common law"* e institucionaliza a adoção de uma ficção de sistema hermenêutica, consistente em considerar um tema, declaradamente inconstitucional, **como se fosse constitucional**, em determinado período.

A identificação da natureza das ficções de sistema no Direito Tributário encontra, na conjugação das teorias de KELSEN, FULLER e ROSS, um bom recurso técnico e científico, acessível aos operadores do Direito. Na particularidade do controle e pertinência das ficções na ordem jurídica tributária, a premissa máxima é sempre a Constituição, devendo ainda ficar demonstrada a utilidade, a pertinência e a adequação em relação às ficções da estrutura tributária, segundo os critérios sugeridos por FULLER e ROSS. No quotidiano do tributarista, quem irá fazer a aferição final, acerca da validade ou invalidade de uma ficção tributária, é o Supremo Tribunal Federal, poder que deve ser fiscalizado no bojo da Democracia. Uma boa proposta de controle da atividade interpretativa do STF é a concepção atual de *"accountability"*.

A democracia é o primado do poder do provo, e consiste na garantia de que todos participem do processo de escolhas de um Estado, pautado no ideário da lei. Nesse particular, é possível estabelecer um diálogo entre a concepção de *"accountability"* e a dimensão eleitoral da democracia, chamando essa instância de *"accountaity"* vertical[778].

---

[776] GRAU, **Ensaio...,** *op. cit.,* p. 61-63.

[777] *Ibid*., p. 232.

[778] O'DONNELL, *Accountability..., op. cit.,* p. 28.

Existe o *"accountability"* vertical em um Estado com eleições regulares e livres, previstas na legislação vigente, representada em uma poliarquia com democracia, no primado da vontade geral, vertida no voto livre. O controle, ou *"accountability",* é exercido nas escolhas eleitorais, no momento do sufrágio universal.

"*Accountability"* horizontal, no entanto, é um tema muito mais complexo de ser efetivado, pois, seu conceito está relacionado com a necessidade de uma instituição ou pessoa, que recebeu poder, ou atribuições, por meio do processo democrático (*"accountability"* vertical), justificar as suas ações e resultados. A consequência pelo uso temerário do poder ou atribuição, seria o apenamento público ou institucional por seus atos.

Se a *"accountability"* vertical é tipicamente oriunda do processo eleitoral, o controle é exercido mediante mecanismos sociais. Já a *"accountability"* horizontal, ou institucional, seria a possibilidade, dentro de uma instituição, individual ou coletivamente, de exigir informações e justificações dos atos exercidos por seus agentes, podendo, inclusive, haver o poder de sanção por abuso, desvio e ineficiência. Assim, dentro dessa proposta, deve-se pressupor que instituições democráticas sejam *"accountable"* sobre seus próprios órgãos verticalmente e *"accountable"* sobre outros órgãos – horizontalmente. A *"accountability"* horizontal se revela como uma moderna e eficaz forma de *"checks and balances".*

Nas democracias pós-contemporâneas é natural encontrar previsão de proteção constitucional ao "poder" – atribuição de tributar. Essa modalidade de *"accountability"* é horizontal, pois oriunda da separação de funções, ou seja, do poder único que foi tripartido. Assim, a Constituição reconhece que há o poder legislativo, o executivo e o judiciário, hierarquicamente iguais, e admite a função de legislar sobre tributação, dividindo as competências tributárias e criando os arquétipos tributários.

Caso haja distorção na utilização do "poder" de legislar, ao criar uma ficção de sistema incompatível com a estrutura do sistema tributário, existe o controle horizontal ou *"checks and balances"* pelo judiciário, que poderá declarar a inconstitucionalidade da lei, bem como de decreto ou de medida provisória. Os controles constitucionais tributários estão alinhados dentro de uma série de formalidades para o exercício da legislatura, formas de aplicação da lei, como, também, nos limites ao exercício da arrecadação e fiscalização tributária. Os princípios que asseguram Segurança Jurídica e Justiça Tributária, campos das "jusestatalidades" formal e material, são os mais eficientes mecanismos de *"accountability"* tributária existentes. O

simples fato de não poder tributar sem lei já é garantia contumaz de um *"accountability"* tributária.

Se há uma *"accountability"* vertical do legislativo sobre o executivo, e do executivo, com a faculdade de veto, sobre a produção legal, então, de igual sorte, deveria haver, em nome do sistema de freios e contrapesos, a possibilidade de *"accountability"* vertical do legislativo e do executivo sobre os atos do judiciário, o que não ocorre na prática. O único controle do judiciário, em última instância, é que ele estaria, hierarquicamente, subordinado ao texto constitucional, ou seja, à ficção utópica heurística, vertida no conceito de Democracia da Constituição de 1988; o controle, em última análise, deveria ser do povo.

A tarefa de uma teoria científica do Direito, embora tenha compromisso ético com a neutralidade, é oferecer um mecanismo para melhorar a vida humana, em suas relações e conflitos. Não é o objetivo desse escrito oferecer algum tipo de ideologia em detrimento de outra, antes, é apontar a forma consciente de utilizar, um instituto secular, que são as ficções jurídicas, sem corromper a estrutura de um sistema estabelecido. Não é possível se utilizar do raciocínio fictício de forma indiscriminada, ao argumento de que o Direito, por si só, é uma ficção. Por constituir-se em realidade, o mundo jurídico tem regras de validade formal e material, cuja inobservância leva à desordem do sistema, produzindo inseguranças e injustiças.

Diante da hipótese que nos dispusemos a analisar, verificamos que existem ficções tributárias necessárias, sendo as mais relevantes aquelas atinentes à construção da estrutura da ordem jurídica tributária, constituídas no binômio Segurança Jurídica e Justiça Tributária. São necessárias, ainda, as ficções de sistema, cuja função é integrar o Direito Tributário, otimizar sua aplicação e desenvolvê-lo. As ficções tributárias, contudo, devem ser usadas em estrita consonância com a Constituição, sobretudo na atividade de interpretação e aplicação do Direito, sob pena de criação de obrigação tributária sem lei.

Consideramos que a contribuição deste estudo para o campo da Ciência do Direito e, singularmente, para o Direito Tributário, consiste em oferecer uma forma mais eficaz de discernir as ficções jurídicas, mediante uma melhor consciência do processo epistemológico ficcional e maior eficiência no discernimento desses constructos, quando advirem no Direito Tributário. Da mesma forma, o trabalho visa contribuir para que os juristas contem com uma ferramenta operativa, apta para diagnosticar a existência e persistência de ficções jurídicas de forma inapropriada e inconstitucional, em desacordo com a arquitetura do sistema constitucional tributário da Constituição Federal de 1988. Pelos subsídios oferecidos por HANS

KELSEN em *"Zur Theorie Der Juristischen Fiktionen. Mit Besonderer Berücksichtigung von Vaihingers Philosophie Des Als Ob",* na sua profunda reflexão sobre as ficções científicas puras e as da prática jurídica, tem a competência de demonstrar que a natureza da realidade jurídica é especialíssima, com regras e funcionamento próprios. Por intermédio do imperativo kelseniano em sua separação entre a ordem jurídica e a realidade empírica como entidades distintas, impõe a necessidade de critérios rigorosos e uma ponderação cuidadosa ao analisar o universo jurídico e casuais ficções apresentadas no sistema, demandando a utilização de raciocínio que pertence, especificamente, ao direito e não a outros campos do saber.

As contribuições de Fuller, em *Legal Fiction* de 1977, para o estudo das ficções jurídicas tributárias, diagnostica e reconhece que a persistência desses constructos são de extrema relevância. Sua classificação taxonômica, ricamente detalhada das ficções, revela a complexidade e a diversidade das formas como essas figuras se manifestam na realidade jurídica. Do mesmo modo, as ficções podem aparecer de maneira objetiva e visível, mas, frequentemente, apresentam-se de forma tênue, exigindo do intérprete uma capacidade analítica e pandectista rigorosa para identificá-las. FULLER conclui que existem ficções indispensáveis para o direito e também esclarece que as ficções podem aparecer na realidade jurídica tão bem disfarçadas, que podem levar a equívocos, à aceitação de normas e entendimentos jurisprudenciais que, na verdade, consagram erros devido à sua natureza ficcional. Finalmente, as contribuições de ROSS, em seu importante texto *Legal Fictions* de 1969, são indispensáveis por conduzirem a interpretação do direito para uma análise que considera a adequação das ficções jurídicas no discurso jurídico e em jogos de linguagem. ROSS demonstra que o caráter fabulador das ficções pode atribuir a elas múltiplos significados, dependendo da perspectiva adotada em relação ao significante "ficção".

O término de um trabalho, especialmente no campo jurídico tributário significa muito mais que encerrar um processo, consiste, antes, em um caminho marcado pela reflexão, por escolhas meticulosas de palavras e busca de uma contribuição, por mais modesta que seja, para o direito como fenômeno social, linguístico, científico, histórico etc., especialmente para o Direito como ferramenta da tributação. Embora a contribuição pareça, sob vários aspectos, frugal, ela carrega consigo a chancela de um esforço intelectual e espiritual impossíveis de serem mensurados materialmente. O trabalho com ficções demandou uma forma de raciocínio que ora oscilou entre diagnóstico de realidades distintas, com lógicas especiais, ora com uma inesgotável pluralidade de concepções sobre o mesmo objeto, o que fez com que a escolha das

perspectivas de KELSEN, FULLER e ROSS pudessem cercar o estudo das ficções tributárias por eixos distintos, trazendo uma definição, pela óptica dessas perspectivas, das ficções que são necessárias e as que são temerárias para o sistema tributário brasileiro.

A escolha das palavras e dos jogos de linguagem utilizados ao longo dessa travessia constituem, juntamente com os objetos analisados, a forma, seriedade e cuidado com que nos aproximamos da jornada. Assim como o gênio de JOÃO GUIMARÃES ROSA, no seu maior trabalho de ficção, que hodiernamente contribui e implica na compreensão de nossas próprias realidades, sejam pessoais, acadêmicas utópicas, heurísticas *etc. "Digo: o real não está na saída nem na chegada: êle se dispõe para a gente é no meio da travessia" (sic)*[779].

"Nonada" e *"Travessia"*[780].

Encerrar um trabalho, em circunstância alguma, retrata o final de uma jornada, ou um ponto de chegada definitivo. Consiste, sobretudo, em um novo local de partida para novas reflexões, futuras e melhores compreensões e, especialmente novas travessias na utilização e o aperfeiçoamento das ficções jurídicas tributárias.

---

[779] **Grande Sertão: Veredas,** p. 62-63.

[780] *Ibid.,* p. 9 e 571.

REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, N. **Dicionário de Filosofia**. Tradução de Alfredo Bosi. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS. **Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa (Volp)**. Rio de Janeiro: ABL, 2023-2024. Disponivel em: <https://www.academia.org.br/nossa-lingua/busca-no-vocabulario>. Acesso em: 01 set 2023.

ACKERMAN, B. A. *The New Separation of Powers.* ***Harvard Law Review,*** Boston, 113, 2000. 634–725.

ALEXY, R. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

ALVES, R. **Religião de Repressão**. Juiz de Fora: Siano, 2020.

AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ANDRADE, F. M. D. **Modulação em Matéria Tributária:** O Argumento Pragmático ou Consequencialista de Cunho Ecnômico e as Decisões do STF. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

APPIO, E. **Controle Difuso de Constitucionalidade:** Modulação dos Efeitos, Uniformização de Jurisprudência e Coisa Julgada. Curitiba: Juruá, 2008.

ARISTÓTELES. **Metafísica - Livros I e II**. Tradução de Vinzenzo Cocco. São Paulo: Abril Cultural, 1984.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim da versão inglesa de W.D. Ross. 4. ed. São Paulo: Nova Cultura, 1991.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução de Edson Bini. 4. ed. São Paulo: Edipro, 2014.

ASSUMPÇÃO, L. F. B. A Hélade no Período Clássico, entre o Imperialismo Ateniense e a Hegemonia Espartana: um Estudo Conceitual. *In*: Encontro Nacional de Estudos sobre Mediterrâneo Antigo – Novas Perspectivas sobre as Práticas Imperialistas no Mundo Antigo. **Anais**, 3, 2011. p. 167-180.

ATALIBA, G. Hermenêutica e Sistema Cosntitucional Tributário. *In*: SOUZA, R. G. D., *et al*. **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975. p. 13-34.

ATALIBA, G. **Elementos de Direito Tributário:** Notas Taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: RT, 1978.

ATALIBA, G. Revisão Cosntitucional. **Revista de informação legislativa**, 28, abr. jun. 1991. p. 87-90. Disponivel em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/175836>. Acesso em: 02 fev. 2024.

ATALIBA, G. Fato Futuro e Tributação, artigo 150, §7°, Constituição Federal 1988, Redação da Emenda Constitucional nº. 3/93. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito, PUC-SP**, São Paulo, 1995. p. 01-41.

ATALIBA, G. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

AVILA, H. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ÁVILA, H. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

ÁVILA, H. **Legalidade Tributária Material:** Conteúdo, Critérios e Medida do Dever de Determinação. 2. ed. São Paulo: Malheiros e Jus Podium, 2023.

ÁVILA, H. B. A Distinção entre Princípios e Regras e a Redefinição do Dever de Proporcionalidade. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, jan. mar. 1999. p. 151-179. Disponivel em: <file:///C:/Users/esphi/Downloads/admin,+14+-+Proporcionalidade+(digitalizar+paginas.pdf>. Acesso em: 02 fev. 2024.

AYALA, J. L. P. D. ***Las Ficciones en el Derecho Tributario***. Madrid: Editorial de Derecho Financeiro, 1970.

BACH, G. H. E. G.; SAVEDRA, T. D. A. Inefetividade Fiscal e Extrafiscal do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural: Possíveis Causas e as Respostas Legislativas. **Caderno PAIC**, Curitiba, v. 21, 2020. p. 737-762.

BALDIN, S. *I beni culturali immateriali e la partecipazione della società nella loro salvaguardia: dalle convenzioni internazionali alla normativa in Italia e Spagna.* **DPCE Online**, 2018. p. 593–616.

BALEEIRO, A. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BANDEIRA DE MELLO, C. A. O Controle Judicial dos Atos Administrativos. **Revista de Direito Administrativo**, *[S. l.]*152, 1983. p. 1-15. Disponivel em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/43770.>. Acesso em: 01 mai 2022.

BANDEIRA DE MELLO, C. A. Princípio da Isonomia: Desequiparações Proibições e Desequiparações Permitidas. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, 1993. p. 79-83.

BANDEIRA DE MELLO, C. A. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BANDEIRA DE MELLO, C. A. **Curso de Direito Administrativo**. 37. ed. Belo Horizonte: Forum, 2024.

BANDEIRA DE MELLO, C. A. **Curso de Direito Administrativo**. 37. ed. Belo Horizonte: Forum, 2014.

BARRETO, A. F. **ISS na Constituição e na lei**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

BARROSO, L. R. Judicialização, Ativismo Judicial e Legitimidade Democrática. **Revista do Tribunal Regional Eleitoral do Ceará**, Fortaleza, 5, jan. dez. 2019. p. 11-22. Disponivel em: <https://bibliotecadigital.tse.jus.br/xmlui/han>. Acesso em: 07 jul 2019. 8.

BECHO, R. L. **Responsabilidade Tributária de Terceiros:** CTN, artigo 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014.

BECHO, R. L. **Ativismo Jurídico em Processo Tributário:** Crise, Teoria dos Precedentes e Efeitos do Afastamento da Estrita Legalidade. São Paulo: Thomson Reuters, 2021.

BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BENTHAM, J. ***The Works of Jeremy Bentham, Scotch Reform, Real Property, Codification Petitions***. Edinburgh: William Tait, v. 5, 1843. Disponivel em: <https://oll.libertyfund.org/title/bowring-the-works-of-jeremy-bentham-vol-5-scotch-reform-real-property-codification-petitions>. Acesso em: 01 nov 2023.

BETTI, E. ***Interpretazione della Legge e degli Atti Giuridici***. Milão: Giuffrè, 1949.

BEVILAQUA, C. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Commentado**. 6. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, v. 1, 1940. Disponivel em: <https://bibliotecadigital.trt1.jus.br/jspui/handle/1001/670956>. Acesso em: 15 jan 2024.

BITTAR, E. C. B. **Linguagem Jurídica:** Semiótica, Discurso e Direito. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BLACKSTONE, W. ***Commentaries on the Laws of England***. Chicago: The University of Chicago Press, v. 4, 1979.

BOBBIO, N. **Da Estrutura à Função:** Novos Estudos de Teoria do Direito. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Monole, 2007.

BOBBIO, N. **Teoria Geral do Direito**. Tradução de Agostinetti, D. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

BOBBIO, N. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução de Ari Marcelo Solonº. 2. ed. São Paulo: Edipro, 2014.

BOBBIO, N. **Teoria da Norma Jurídica**. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 6. ed. São Paulo: Edipro, 2016.

BOBBIO, N. **O Futuro da Democracia**. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 16. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2019.

BOBBIO, N. **O Positivismo Jurídico**. Tradução de Luiz Sérgio Henrique. São Paulo: Edipro, 2022.

BOBBIO, N.; MATTEUCCI, N.; PASQUINO, G. **Dicionário de Política**. Tradução de Gaetano Lo Mônaco, João Ferreira, Luís Guerreiro Pinto Cacais e Renzo Dini Carmen C. Varriale. Brasília: Universidade de Brasília, v. 1, 1998.

BONAVIDES, P. **Curso de Direito Cosntitucional**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BORGES, J. S. M. O Direito como Fenômeno Lingüístico, o Problema de Demarcação da Ciência Jurídica, sua Base Empírica e o Método Hipotético-Dedutivo. **Anuário do Mestrado em Direito**, Recife, v. 4, 1998. p. 11-58.

BORGES, J. S. M. **Ciência Feliz**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2000.

BORGES, J. S. M. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BORGES, J. S. M. **Obrigação Tributária:** Uma Introdução Metodológica. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BOTREL, M. D. O.; ARAÚJO, P. G. D.; PEREIRA, J. R. Gestão Social de Bens Culturais no Brasil: Desafios e Perspectivas. **PASOS. Revista de Turismo y Patrimonio Cultural**, v. 9, 2011. p. 647-659.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Notícias**. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=505339&ori=1. Acesso em 02 maio 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 1090591/SC. É constitucional vincular o despacho aduaneiro ao recolhimento de diferença tributária. Requerente: União; Requerido: DOCASUL Assessoria, Consultoria e Comercio Internacional Ltda. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 16 set. 2020. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur433101/false. Acesso em: 15 jan. 2024.

Brasil. **Supremo Tribunal Federal.** Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 5.886. Requerente: Associação Brasileira de Atacadistas e Distribuidores de Produtos Industrializados – ABAD. Requerido: Presidente da República. Relator: Min. Marco Aurélio. Relator para Acórdão: Roberto Barroso. Brasília, 09 dez. 2020. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755483296. Acesso em 18 de mai. 2024.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº. 116.121-SP. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes Ltda. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Minº. Octavio Gallotti. Brasília, 11 out. 2000. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139 Acesso em: 20 jan. 2024.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 2.588. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Ellen Gracie. Tribunal Pleno. Brasília, 10 abr. 2013. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur254131/false. Acesso em: 02 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo e Agravo de Instrumento nº. 1.387.761. Recorrente: União. Recorrido: Maria Magdalena Renoldi Murad. Relator: Min. Roberto Barroso. Brasília, 22 fev. 2023. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ARE%201387761%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 02 maio 2024.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Tema nº. 581. Brasília, 07 jul. 2012. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=581. Acesso em: 19 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Informativo do STF nº. 830.** Brasília, 13 a 17 jun. 2016. Disponível em: https://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo830.htm#repercussao. Acesso em: 29 abr. 2024.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Recurso Extraordinário nº. 651.703-PR. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon Ltda. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon-Pr. Tribunal Pleno. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 29 set. 2016. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=311670223&ext=.pdf. Acesso em: 19 abr. 2024.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Ação Direita de Inconstitucionalidade nº. 2240. Requerente: Partido dos Trabalhadores – PT. Requerido: Governador do Estado da Bahia. Relator: Min. Eros Grau. Brasília, 09 mai. 2007. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=474616. Acesso em: 01 de mai. de 2024.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Recurso Extraordinário nº. 593.849. Recorrente: Parati Petróleo. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 19 out. 2016. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur365530/false. Acesso em: 02 maio 2024.

BRASIL. Lei nº. 3.071, de 1° de jan. 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. **Coleção de Leis do Brasil**, Rio de Janeiro, jan 1916. Disponivel em: <Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm. >. Acesso em: 15 jan 2024.

BRASIL. Decreto-Lei nº. 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, set. 1942. Disponivel em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm>. Acesso em: 10 jan 2024.

BRASIL. Decreto-Lei nº. 4.675. Redação dada pela Leinº. 12.376 de 2010. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. **Diário Oficial da União**, Brasília, 04 set 1942. Disponivel em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm>. Acesso em: 11 jan 2014.

BRASIL. Lei nº. 5.172. Dispõe sobre o Sitestema Tributário Nacional e isititui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 out. 1966. Disponivel em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado. htm>. Acesso em: 12 out. 2023.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 05 out. 1988. Disponivel em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 out. 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. **Diário Oficial da União**, Brasília, set 1996. Disponivel em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 21 jan 2024.

BRASIL. Lei nº. 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, dez 1997. Disponivel em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9532.htm>. Acesso em: 02 mai 2024.

BRASIL. Lei nº. 9.868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, nov 1999. Disponivel em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm#:~:text=LEI%20No%209.868%2C%20DE%2010%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201999.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20processo%20e,perante%20o%20Supremo%20Tribunal%20Federal>. Acesso em: 02 mai 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº. 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, ago 2003. Disponivel em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 20 jan 2024.

BROCHADO, M. Incursões sobre o Direito na obra de Claude Lévi-Strauss: Uma Discussão Antropológica Fundamental para o Direito Contemporâneo. **Revista de Informação Legislativa do Senado Federal**, Brasília, out/dez, ano 51, 2014, p. 7 - 23. Disponivel em: <https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/51/204/ril_v51_n204_p7>. Acesso em: 10 mai. 2023.

BRUNT, P. A. *The 'Fiscus' and Its Development.* ***The Journal of Roman Studies****,* Cambridge, 56, 1966. p. 75-91. Disponivel em: <http://www.jstor.org/stable/300135>. Acesso em: 01 jan 2024.

CALIENDO, P. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito:** Uma Visão Crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CAMPOS, A. M. *"Accountability":* Quando Poderemos Traduzir para o Português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, 24, 1990. p. 30-50.

CANNONE, A. ***Listing e Delisting nella Convenzione sul Patrimonio Mondiale***. ebook. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017.

CANOTILHO, J. J. G. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARNELUTTI, F. **A Arte do Direito**. Tradução de Amilcare Carletti. Ebook kindle. ed. São Paulo: Pillares, 2007.

CARNELUTTI, F. ***Derecho Procesal Civil y Penal – Tomo I***. Ebook kindle. ed. Colombia: Biblioteca Jurídica Digita Colombia, 2021.

CARNIO, H. G. **Direito e Antropologia, Reflexões sobre a Origem do Direito a partir de Kelsen e Nietzsche**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

CARRAZZA, R. A. **ICMS**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2022.

CARVALHO, C. **Ficções Jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, P. B. Hermenêutica do Direito Tributário. In: ATALIBA, G. **Elementos de Direito Tributário:** notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: RT, 1978. p. 221-236.

CARVALHO, P. B. **Teoria da Norma Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, P. B. **Direito Tributário:** Fundamentos Jurídicos da Incidência. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARVALHO, P. B. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARVALHO, P. B. **Direito Tributrário:** Linguagem e Método. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO, S. D. Revista à da Desconstrução do Modelo Jurídico Inquisitorial. In: WOLKMER, A. C. **Fundamentos de História do Direito**. 7. ed. Belo Horizonte: Del Rey, p. 307-316.

CASSONE, V. **Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

CATARINO, J. R. **Redistribuição Tributária:** Estado Social e Escolha Individual. Coimbra: Almedina, 2020.

CLÈVE, C. M. **Atividade Legislativa do Poder Executivo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2011.

CLÈVE, C. M. **Atividade Legislativa do Poder Executivo**. Ebook kindle. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

CORREIA NETO, C. B. **O Avesso do Tributo:** Incentivos e Renúncias Fiscais no Direito Brasileiro. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016.

COSTA, R. H. **Curso de Direito Tributário:** Constituição e Código Tributário Nacional. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

COSTA, V.; VALLE, M. D. T. A Utilidade como Critério de Classificação do Direito e no Direito Tributário. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, 14, dez 2018. p. 186-313. Disponivel em: <https://seer.atitus.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/1843/2023>. Acesso em: 18 mar 2024.

CUNHA, A. G. D. **Dicionário Etimológico da Língua Portuguesa**. 4. ed. Rio de Janeiro: Lexikon, 2010.

CUNHA, C. R. Legalidade, Presunções e Ficções Tributárias: do Mito à Mentira Jurídica. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, 01 dez 2016. p. 89-108. Disponivel em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/236/753>. Acesso em: 15 dez 2023.

CUNHA, C. R. **Praticabilidade Tributária:** Eficiência, Segurança Jurídica e Igualdade. São Paulo: Almedina, 2021. (Direito Tributário - UFPR)

DALTON, R. J. ***The Participacion Gap:*** *Social Status and Political Inequality.* United Kingdom: Oxford University Press, 2017.

DEKENS, O. **Lévi-Strauss**. Tradução de Nícia Adan Bonatti. São Paulo: Estação Liberdade, 2018.

DEL MAR, M. *Legal fictions and legal change.* ***International Journal of Law in Context****,* Cambridge, 4, 2013. p. 442–465. Disponivel em: <https://www.cambridge.org/core/journals/international-journal-of-law-in-context/article/abs/legal-fictions-and-legal-change/CDCDA1455D4FAD8CFA8EBBE99221DD6D>. Acesso em: 15 nov 2023.

DEL MAR, M. *Introducing Fictions: Examples, Functions, Definitions and Evaluations. In:* DEL MAR, M.; TWINING, W. ***Legal Fictions in Theory and Practice****.* Ebook kindle. ed. New York: Springer, v. 110, 2015. Cap. Preface, p. irreg.

DEL MAR, M. *Legal Fictions and Legal Change in the Common Law Tradition. In:* DEL MAR; TWINING, ***Legal Fictions in Theory and Practice****.* Ebook kindle. ed. New York: Springer, v. 110, 2015. Cap. 11.

DERZI, M. A. M. A Segurança Jurídica e a Proteção da Consfiança. In: SARAIVA, O. O. D. P. **Limitações Formais e Materiais ao Poder de Tributár**. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 201-225.

DICIONÁRIO PRIBERAM DA LÍNGUA PORTUGUESA. https://dicionario.priberam.org/. **Priberam Dicionário**, 2008-2021. Disponivel em: <https://dicionario.priberam.org/>. Acesso em: 31 jul. 2024.

DINIZ, M. H. **Manual de Direito Civil**. São Paulo: Saraiva, 2022.

DOS SANTOS, A. C. Em Busca do Elemento essencial na Estrutura da Norma Jurídica para a Caracterização do seu conceito. **Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, v. 27, n. 57, mar. 2023. p. 40-70. Disponivel em: <http://revistaaudit orium.jfrj.jus.br/index.php/revistasjrj/article/view/685>. Acesso em: 15 jun 2023.

DWORKIN, R. **A Virtude Soberana:** A Teoria e a Prática da Igualdade. Tradução de Jussara Simões. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

DWORKIN, R. **O Imperio do Direito**. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

DWORKIN, R. **Uma Questão de Princípio**. Tradução de Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2019.

DWORKIN, R. **Levando os Direitos a Sério**. Tradução de Nelson Boeira. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2020.

ECO, U. **Tratado Geral de Semiótica**. Tradução de Antônio de Pádua Danesi e Gilson Cesar Cardoso de Souza. 5. ed. São Paulo: Perspectiva, 2014.

ESPANHA, A. M. **Cultura Jurídica Européia:** Síntese de um Milênio. Coimbra: Almedina, 2019.

EVERITT, A. **A Ascensão de Atenas:** A História da Maior Civilização do Mundo. Tradução de Thereza Christina Rocque da Motta. São Paulo: Crítica, 2019.

FERRAGUT, M. R. **Presunções no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAGUT, M. R. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.

FERRAJOLI, L. **Por uma Teoria dos Direitos e dos Bens Fundamentais**. Tradução de Alexandre Salim. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

FERRAZ JR, T. S. Equiparação - CTN, ARTIGO 51. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, 28, jul/set 1999. p. 9-14.

FERRAZ JR., T. S. **A Ciência do Direito**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

FERRAZ JR., T. S. **Introdução ao Estudo do Direito:** Técnica, Decisão e Dominação. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

FERRAZ JÚNIOR, T. S.; CARRAZZA, R. A.; NERY JUNIOR, N. **Efeito Ex Nunc e as Decisões do STJ**. Barueri: Manole, 2009.

FILHO, A. P. S. Interpretação e Integração da Norma Tributária. **Revista da EMERJ**, 13, 2010. p. 112-140. Disponivel em: <https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista52/Revista52_112.pdf>. Acesso em: 05 abril 2024.

FOLLONI, A. **Ciência do Direito Tributário no Brasil:** Crítica e Perspectivas a Partir de José Souto Maior Borges. Ebook Kindle. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

FOLLONI, A. Isonomia na Tributação Extrafiscal. **Revista de Direito GV**, São Paulo, v. 10, jan/jun. 2014. p. 201-220. Disponivel em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/43565>. Acesso em: 05 abr 2023.

FOUCAULT, M. **Vigiar e Punir:** Nascimento da Prisão. Tradução de Raquel Ramalhete. Petrópolis: Vozes, 1998.

FRASER, N. Da Redistribuição ao Reconhecimento? Dilemas da Justiça numa Era "Pós-Socialista". **Cadernos de Campo**, São Paulo, 14/15, 2006. p. 231-239. Trad. Julio Assis Simões.

FULLER, L. L. ***The Morality of Law***. *New Haven, Connecticut: Yale University Press,* 1964. Disponivel em: <https://www.repository.law.indiana.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3571&context=ilj>. Acesso em: 09 fev 2024.

FULLER, L. L. ***Legal Fictions***. California: Stanford University Press, 1977.

FULLER, L. L. *Qué es una Ficción Jurídica?* In: KELSEN, H.; FULLER, L.; ROSS, A. ***Ficciones Jurídicas***. Cidade do México: Fontanamara, 2018. p. 57-103.

FUSTEL DE COULANGES, N. D. **A Cidade Antiga:** Estudo sobre o culto, o direito e as instituições da Grécia e da Roma. Tradução de José Cretella Jr e Agnes Cretella. 2, ebook kindle. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

GARGARELA, R. *La "Sala de Máquinas" de las Constituciones Latinoamericanas: Entre lo viejo y lo nuevo.* ***Nueva Sociedad,*** Buenos Aires, jul. ago. 2015. p. 96-106. Disponivel em: <https://static.nuso.org/media/articles/downloads/5.TC_Gargarella_258.pdf>. Acesso em: 31 jun. 2024.

GARGARELLA, R. ***La sala de máquinas de la Constitución. Dos siglos de constitucionalismo en América Latina (1810-2010)***. Buenos Aires: Katz, 2014.

GARGARELLA, R. *La "Sala de Máquinas" de las Constituciones Latinoamericanas: Entre lo viejo y lo nuevo.* ***Nueva Sociedad,*** Buenos Aires, jul/ago 2015. p. 01-11. Disponivel em: <https://static.nuso.org/media/articles/downloads/5.TC_Gargarella_258.pdf>. Acesso em: 31 jul 2020.

GODOY, M. S. D. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GOMES, O. **Introdução ao Direito Civil**. 22. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2019.

GONÇALVES, L. F. X. **Genealogia do Estado e do Direito em Nietzsche**. Curitiba: CRV, 2021.

GRAU, E. R. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

GRAU, E. R. **Por que Tenho Medo dos Juízes**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

GRUPENMACHER, B. T. Incentivos Fiscais e o Princípio da Capacidade Constributiva. In: SARAIVA, O. O.; SIQUEIRA; BEDÊ **Limitações Formais e Materiais ao Poder de Tributar**. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 299-313.

GUERRA, S. **Discricionariedade, Reflexão e Reflexibilidade:** Uma Nova Teoria sobre as Escolhas Administrativas. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

HARET, F. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010.

HART, H. L. A. **O Conceito de Direito**. Tradução de A. Ribeiro Mendes. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2011.

HEGEL, G. W. F. **Linhas Fundamentais da Filosofia do Direito ou Direito Natural e Ciência do Estado em Compêndio**. Tradução de Paulo Meneses et al. São Leopoldo: Unisinos, 2010.

HEGEL, G. W. F. **Fenomenologia do Espírito**. Tradução de Paulo Meneses. 9. ed. Petrópolis: Vozes, 2014.

HESSEN, J. **Filosofia dos Valores**. Tradução de Prof. L. Cabral de Moncada. 4. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1974.

HOLANDA, S. B. D. **Raízes do Brasil**. Rio de Janeiro: José Olympio, 1976.

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

ISRAËL, N. **Genealogia do Direito Moderno:** O Estado de Necessidade. Tradução de Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

JAKOBSON, R. **Linguistica e Comunicação**. Tradução de Izidoro Bikstein e José Paulo Paes. 22. ed. São Paulo: Cultrix, 2010.

JARACH, D. Hermenêutica no Direito Tributário. In: SOUZA, R. G. D., et al. **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975. p. 83-102.

JÁUREGUI, M. D. L. Á. *Equidad como Principio: Una Interpretación de su Contenido.* ***Ciencias Económicas****,* Santa Fé, v. 2, n. 14, 2017. p. 107 - 123. Disponivel em: <https://bibliotecavirtual.unl.edu.ar/publicaciones/index.php/CE/article/view/7241>. Acesso em: 05 abr 2023.

AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORAIR, R. O.; SILVEIRA, F. G. **Tributação e Desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017.

JUSTEN FILHO, M. **Curso de Direito Administrativo**. ebook kindle. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2023.

KANT, I. **Crítica da Faculdade de Julgar**. Tradução de Fernando Costa Mattos. Petrópolis: Vozes, 2016.

KANT, I. **Crítica da Razão Pura**. Tradução de Fernando Costa Mattos. Petrópolis: Vozes, 2016.

KANT, I. **Crítica da Razão Prática**. Tradução de Monique Hulshof. Petrópolis: Vozes, 2017.

KECK, F. **Introdução a Lévi-Strauss**. Tradução de Vera Ribeiro. Rio de Janeiro: Contraponto, 2013.

KELSEN, H. *Zur Theorie Der Juristischen Fiktionen. Mit Besonderer Berücksichtigung von Vaihingers Philosophie Des Als Ob.* ***Annalen Der Philosophie,*** 1, *[S.l],* 1919. p. 630-658.

KELSEN, H. **Teoria Geral das Normas**. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986.

KELSEN, H. **O Problema da Justiça**. Tradução de João Baptista Machado. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KELSEN, H. **O que é Justiça?** Tradução de Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

KELSEN, H. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Tradução de Luís Cabral Borges. 4. ed. São Paulo: Matins Fontes, 2005.

KELSEN, H. ***Reine Rechtslehre:*** *Einleitung in Die Rechtswissenschaftliche Problematik.* 1. ed. Tübingen: Mohr Siebeck, 2008.

KELSEN, H. **A Justiça e o Direito Natural**. Tradução de João Baptista Machado. Coimbra: Almedina, 2009.

KELSEN, H. **Sobre a Teoria das Ficções Jurídicas:** Com Especial Consideração a Filosofia do "Como Se" de Vaihinger. Tradução de Vinicius Matteucci de Andrade Lopes. Rio de Janeiro: Via Verita, 2012.

KELSEN, H. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

KELSEN, H.; KLUG, U. **Normas Jurísicas e Análise Lógica:** Correspondência Trocada entre os Srs. Hans Kelsen e Ulrich Klug. Tradução de Paulo Bonavides. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

KOSKENNIEMI, M. *Alf Ross and Life Beyond Realism.* ***European Journal of International Law***, 14, set 2003. p. 653-659. Disponivel em: <https://academic.oup.com/ejil/article/14/4/653/542356>. Acesso em: 12 fev. 2024.

KOSKENNIEMI, M. Entre a Apologia e a Utopia: A Política do Direito Internacional. **Revista de Direito Internacional**, v. 15, 2018. p. 5 - 29. Disponivel em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/rdi/article/view/4993>. Acesso em: 04 abr 2018.

KRINGS, J. *Fictions et Présomptions en Droit Fiscal.* In: PERELMAN, C.; FORIERS, ***Les Présomptions et les Fictions en Droit****.* Bruxelasw: Établissements, 1974. p. 162-185.

LARENZ, K. **Metodologia da Ciência do Direito**. Tradução de José Lamego. 3 ed. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997.

LÉVI-STRAUSS, C. **As Estruturas Elementares do Parentesco**. Tradução de Mariano Ferreira. 7. ed. Petrópolis: Vozes, 2012.

LÉVI-STRAUSS, C. **Antropologia Estrutural Dois**. Tradução de Betriz Perrone-Moisés. São Paulo: Ubu, 2017.

LÉVI-STRAUSS, C. **Antropologia Estrutural**. Tradução de Beatriz Perrone-Moisés. São Paulo: Ubu, v. I, 2017a.

LIMA, D. B. P. S. **Crítica da Noção de Capacidade Contributiva em um Esquema Impositivo Justo**. São Paulo: Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito, 2022.

LIND, D. *The Pragmatic Value of Legal Fictions.* In: MAR, M.; WILLIAM TWINING, ***Legal Fictions in Theory and Practice****.* Ebook kindle ed. New York: Springer International Publishing, v. 110, 2015. Cap. 5, p. irreg.

LOUGHLIN, M. *The Contemporary Crisis of Constitutional Democracy.* ***Oxford Journal of Legal Studies****,* Oxford, v. 39, n. 2, 2019. p. 435–454.

LOVETT, F. *Lon Fuller, The Morality of Law.* ***The Oxford Handbook of Classics in Contemporary Political Theory****,* Oxford, dez 2015. p. 1-9. Disponivel em: <file:///C:/Users/esphi/OneDrive/Documentos/1%20DOUTORADO/TESE/textos%20fic%C3%A7%C3%A3o/fuller%20texto.pdf>. Acesso em: 09 fev 2024.

LUHMANN, N. **O Direito da Sociedade**. Tradução de Saulo Krieger e tradução das citações em latim de Alexandre Agnolon. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

MACHADO, H. D. B. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACIEL, C. T. A Regra Litúrgica e o Jogo Simbólico. **Perspectiva Teológica**, Belo Horizonte, v. 53, n. 3, dez 2021. p. 743 - 766. Disponivel em: <https://www.faje.edu.br/periodicos/index.php/perspectiva/article/view/4756>. Acesso em: 06 abr. 2023.

MACKINNON, C. A. ***Toward a Feminist Theory of the State****.* Cambridge: Harvard University Press, 1989.

MAINE, H. S. ***Ancient Law:*** *Its Connection with the Early History of Society and its Relation to Modern Ideas*. Londres: Cheap Edition, 1908.

MAINE, H. S. **Ancient Lawits Connection With the Early History of Society and its Relation to Modern Ideas**. Londres: Cheap Edition, 1908.

MAKSYMILIAN, D. M.; TWINING, W. **Legal Fictions in Theory and Practice**. Ebook Kindle. ed. New York: Springer International Publishing, v. 110, 2015.

MALINOWSKI, B. ***Magia, Ciencia y Religión.*** Tradução de Antonio Pérez Ramos. Barcelona: Planeta-Agostini, 1993.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D. ***Presunciones y Técnicas Presuntivas en Derecho Tributario****.* Madrid: McGraw-Hill, 1996.

MARINONI, L. G. Aproximação Crítica entre as Jurisdições de Civil Law e de Common Law e a necessidade de respeito aos Precedentes no Brasil. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**, Curitiba, 49, dez 2009. p. 11-58. Disponivel em: <https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/17031>. Acesso em: 25 jan 2024.

MARINONI, L. G. Eficácia Temporal da Revogação da Jurisprudência Consolidada dos Tribunais Superiores. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, n. 48, abr. jun 2011. p. 15-34. Disponivel em: <file:///C:/Users/esphi/Downloads/ril_v48_n190_t2_p15.pdf>. Acesso em: 02 maio 2024.

MARTINS, I. G. D. S. **Caderno de Pesquisas Tribuárias n. 9. "Presunções no Direito Tributário"**. São Paulo: Resenha Tributária, 1984. (Caderno de Pesquisas Tributárias n. 9).

MATOS, A. S. D. M. C. A Norma Fundamental de Kelsen. **Revista da Faculdade de Direito-UFMG**, Belo Horizonte, jan./jun. 2011. p. 41-84. Disponivel em: <https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/136>. Acesso em: 02 jan 2024.

MATOS, A. S. D. M. C. Norma Fundamental: ficção, hipótese ou postulado? In: KELSEN, H. **Sobre a Teoria das Ficções Jurídicas:** com especial consideração da Filosofia do "como se" de Vaihinger. Rio de Janeiro: Via Verita, 2012. p. 11-59.

MAXIMILIANO, C. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

MENDOÇA, D. *Estudio Preliminar. In:* KELSEN, H.; FULLER, L.; ROSS, A. ***Ficciones Jurídicas.*** 3. ed. Cidade do México: Fontanamara, 2018. p. 07-20.

MICHELI, G. A. **Curso de Direito Tributário**. Tradução de Marco Aurelio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: RT, 1978.

MORRISON, W. **Filosofia do Direito:** dos Gregos ao Pós-Modernismo. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

MOSCHETTI, F. ***Il principio della capacita contributiva***. Padova: CEDAM, 1973.

MOSCHETTI, F. ***El Princípio da Capacidad Contributiva***. Tradução de Juan M. CALERO GALLEGO e Rafael NAVAS VAZQUEZ. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

MOTA, A. C. Y. H. D. A. ***"Accountability"*** **no Brasil:** Os Cidadãos e seus meios Institucionais de Controle dos Representantes. São Paulo: Tese - Doutorado em Ciência Política - Universidade de São Paulo, 2006. 250 p. Disponivel em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8131/tde-25052007-141025/publico/TESE_ANA_CAROLINA_YOSHIDA_HIRANO_ANDRADE_MOTA.pdf>. Acesso em: 01 jun 2022.

MOUFFE, C. **O Regresso do Político**. Tradução de Trad. Ana Cecília Simões. Lisboa: Gradiva, 1996.

MOURÃO, P. J. R. **Quatro Ensaios obre a Ilusão Fiscal**. Braga: Tese de Doutorado - Universidade do Minho, 2009. Disponivel em: <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/9669>. Acesso em: 01 jan 2024.

MOUSSALLEM, T. M. **Fontes no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

MÜLLER, F. *Tesis Acerca de la Estructura de la Norma Jurídica.* **Revista Opinião Jurídica**, Fortaleza, 11, 2013. p. 364 - 379. Disponivel em: <https://periodicos.unichristus.edu.br/opiniaojuridica/article/view/309>. Acesso em: 05 abr 2013.

MUSEUM, U. S. H. M. *The Nuremberg Race Laws.* Decreto de 17 de set. de 1935. In: MUSEUM, U. S. H. M. ***Holocaust Enciclopedia***. Washington: United States Holocaust Memorial Museum, 1935. p. irreg. Disponivel em: <https://encyclopedia.ushmm.org/content/en/timeline-event/holocaust/1933-1938/nuremberg-race-laws>. Acesso em: 10 jan. 2024.

CASALTA NABAIS, J. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos:** Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2015.

NUNES, C. S. **Justiça Tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

O'DONNELL, G. *"Accountability"* Horizontal e Novas Poliarquias. **Lua Nova**, São Paulo, 1998. p. 27-54.

OLIVEIRA, B. B. D. A Etica dos Fins e dos Meios Analisada a Partir da Ideia de Justiça Fiscal. **Quaestio Iuris**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 4, 2020. p. 1975 - 1993. Disponivel em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/quaestioiuris/article/view/40500/36665>. Acesso em: 05 abr 2023.

OLIVEIRA, C. A. A. D. Presunções e Ficções no Direito Probatório. **Doutrinas Essenciais de Processo Civil**, 4, out 2011. p. 331-338.

OZA, M. *Fictions in Legal Reasoning.* **Dialogue**, 61, 2022. p. 451–463. Disponivel em: <https://www.cambridge.org/core/journals/dialogue-canadian-philosophical-review-revue-canadienne-de-philosophie/article/fictions-in-legal-reasoning/A32F7A74C17C894CD1C19BF5A94282C6>. Acesso em: 11 nov 2023.

PACHECO, A. M. D. M. **Ficções Tributárias, Identificação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2008.

PAOLA, L. S. D. **Presunções e Ficções no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

PASSOS, I. D. S. **A Matriz Tributária Brasileira e Princípio da Capacidade Contibutiva**. São Paulo: Almedina, 2023.

PEDRERO-SÁNCHES, M. G. **História da Idade Média:** Textos e Testemunhas. São Paulo: UNESP, 2000.

PEIRCE, C. S. **Semiótica**. Tradução de José teixeira Coelho Neto. 4. ed. São Paulo: Perspectiva, 2017.

PEREIRA, C. M. D. S. **Instituições de Direito Civil:** Introdução ao Direito Civil – Teoria Geral de Direito Civil. 34. ed. São Paulo: Grupo GEN, v. I, 2022.

PERELMAN, C. *Présomptions et Fictions en Droit, Essai de Synthèse. In*: PERELMAN, C.; FORIERS, P.-A. ***Les Présomptions et les Fictions en Droit***. *B*ruxelas: Etablissements Emile Bruylant, 1974. p. 339-348.

PERELMAN, C.; FORIERS, P.-A. ***Les Présomptions et les Fictions en Droit***. Bruxelas: Etablissements Emile Bruylant, 1974.

PETROSKI, K. *Legal Fictions and the Limits of Legal Language. In*: MAR, M.; WILLIAM TWINING, ***Legal Fictions in Theory and Practice***. Ebook kindle. ed. New York: Springer, v. 110, 2015, Cap. 7, p. irreg.

PETUBA, C. A. C. Igualdade e Capacidade Contributiva, Limitações ao Poder de Tributar. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, Salvador, v. 4, jan/jun 2018. p. 85 - 101. Disponivel em: <https://indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/4283>. Acesso em: 04 abr 2023.

PIMENTA, P. R. L. O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. In: F., O. O. S., et al. **Limitações Formais e Materiais ao Poder de Tributar**. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 378-395.

PLATÃO. **Diálogos de Platão. Fédon:** Quarta Obra da Primeira Tetralogia. Ebook kindle. ed. São Paulo: LL Library, 2013.

PONTES DE MIRANDA, F. C. **Tratado de Direito Privado. Parte Geral:** Bens. Fatos Jurídicos. 2. ed. v. II, Campinas: Bookseller, 2000.

PONTES DE MIRANDA, F. C. **Tratado de Direito Privado. Parte Geral:** Introdução. Pessoas Físicas e Jurídicas. v. I, Campinas: Bookseller, 2000.

PONTES DE MIRANDA, F. C. **Tratado de Direito Privado. Parte Geral:** Negócios Jurídicos. Representação. Conteúdo. Forma. Prova. 2. ed. v. III, Campinas: Bookseller, 2001.

PONTES DE MIRANDA, F. C. **Tratado de Direito Provado. Parte Geral:** Validade. Nulidade. Anulabilidade. 2. ed. v. IV, Capinhas: Bookseller, 2001.

PONTES DE MIRANDA, F. C. **Sistema de Ciência Positiva de Direito**. 2. ed. v. IV, Capinas: Bookseller, 2005.

PONTES DE MIRANDA, F. C. **Sistema de Ciência Positiva do Direito**. 2. ed. v. III, Campinas: Bookseller, 2005.

PONTES DE MIRANDA, F. C. **Sistema de Ciência Positiva do Direito.** 2. ed. v. II, Campinas: Bookseller, 2005.

PONTES DE MIRANDA, F. C. **Sistema de Ciência Positiva do Direito.** 2. ed. v. I, Campinhas: Bookseller, 2005.

PREBBLE KC, J. *Fictions of Income Tax.* ***Victoria University of Wellington Legal Research Paper,*** New Zealand, 2011. 01-25. Disponivel em: <file:///C:/Users/esphi/Downloads/SSRN-id1604978%20(2).pdf>. Acesso em: 15 nov 2023.

PRODI, P. **Uma História da Justiça**. Tradução de Karina Jannini. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

PUPERIO, A. M. **Introdução Axiológica do Direito:** Apêndice à Introdução à Ciência do Direito. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

QUESNAY, F. ***Tableau Économique***. Paris: [s.n.], 1758. Disponivel em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/mc00222x.pdf>. Acesso em: 02 fev 2024.

RAWLS, J. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Almiro Piseta e Lenitan M.R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

REALE, M. **Filosofia do Direito**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

REALE, M. **Lições Preliminares de Direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

RESWEBWR, J.-P. **A Filosofia dos Valores**. Tradução de Marina Ramos Themudo. Coimbra: Almedina, 2002.

REZENDE, F.; AFONSO, J. R. ***Increased Decentralization and Macroeconomic Policy in Brazil***. Rio de Janeiro: IPEA, 1990. Disponivel em: <Disponível em: https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/index.php/sumstj/article/download/5185/5310>. Acesso em: 02 fev 2024.

RIVERO, J. *Fictions et Présomptions en Droit Public Français. In:* PERELMAN, C.; FORIERS, P. ***Les Présomptions et les Fictions en Droit***. Bruxelas: Établissements, 1974. p. 101-143.

RODRIGUES, D. L. C. Alf Ross e seu Realismo Jurídico: Uma Resenha Crítica. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito**, São Leopoldo, 8, n. 1, jan-abr 2016. p. 117-125. Disponivel em: <https://revistas.unisinos.br/index.php/RECHTD/article/view/rechtd.2016.81.12/5324>. Acesso em: 10 jan 2024.

RODRIGUES, J. R. **À Esquerda dos Direitos:** Em Fragmentos. São Paulo: Alameda, 2014.

ROHENKOHL, M. S.**. O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito (Dignidade, Igualdade e Progressividade na Tributação)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ROONEY, A. **A História da Física**. Tradução de Maria Lúcia Rosa. São Paulo: M.Books do Brasil, 2013.

ROSA, J. G. **Grande Sertão: Veredas.** 2. ed. Rio de Janeiro: José Olympio, 1958.

ROSS, A. *Ficciones Jurídicas. In:* KELSEN, H.; FULLER, L. L.; ROSS, A. ***Ficciones Jurídicas***. 3. ed. México: Fontanamara, 2013. p. 105-124.

ROSS, A. **Direito e Justiça**. Tradução de Edson Bini. 3 ed. ed. São Paulo: Edipro, 2021.

ROSS, A. N. C. ***Towards a Realistic Jurisprudence:*** *A Criticism of the Dualism in Law.* Copenhagen: Einar Munksgaard, 1946.

ROSS, A. N. C. *Legal Fictions. In:* HUGHES, G. ***Law, Reason and Justice****.* New York: New York University Press, 1969. p. 217-234.

ROSS, A. N. C. ***Logica de las Normas****.* Tradução de Jose Hierro. Madrid: Tecnos, 1971.

ROSS, A. N. C. *Ficciones Jurídicas. In*: KELSEN, H.; FULLER, L. L.; ROSS, A. ***Ficciones Jurídicas****.* 3. ed. México: Fontanamara, 2013. p. 105-124.

SALEILLES, R. ***Personnalité Juridique:*** *Histoire et Théories.* 2. ed. Paris: Librairie Arthur Rousseau, 1922.

SAPIR, E. ***Language:*** *An Introduction to the Study of Speech.* Ebook kindle. ed. New Delhi: Double 9 Books, 2023.

SARLET, I. W. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais:** Uma Teoria Geral dos Direitos Fundamentais na Perspectiva Constitucional. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SAUSSURE, F. D. **Curso de Linguistica Geral**. Tradução de Antônio Chelini; José Paulo Paes e Izidoro Blikstein. 28. ed. São Paulo: Cultrix, 2012.

SAVEDRA, T. A. Incentivos Fiscais e Proteção dos Bens Culturais. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, abr - jun 2023. p. 187-212. Disponivel em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad82d9b0000018efca828c9339b94a3&docguid=I67034ee000fd11ee9b81c68ba391ac6d&hitguid=I67034ee000fd11ee9b81c68ba391ac6d&spos=1&epos=1&td=2&context=5&crumb-action=append&crumb->. Acesso em: 10 fev 2024.

SAVEDRA, T. D. A.; RESKE, R. Análise Econômica do Direito Tributário: Um Estudo da Eficiência dos Efeitos do Recurso Extraordinário 593.849/MG. **Caderno PAIC**, Curitiba, 21, 2020. p. 713-736. Disponivel em: <https://cadernopaic.fae.edu/cadernopaic/article/view/425>. Acesso em: 18 mar. 2024.

SCHNEIDER, L. **Travessias**, Cascavel, 4, 2010. p. 565-569. Disponivel em: <https://e-revista.unioeste.br/index.php/travessias/article/view/3807>. Acesso em: 23 jun 2023.

SERBENA, C. A. **Novas Perspectivas do Realismo Jurídico**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

SILVA, F. D. A. E. **Ficções Juridicas em Hans Vaihinger**. São Paulo: Instituto Kora, 2012.

SILVA, J. A. D. **Curso de Direito Cosntitucional Positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVA, J. A. D. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

SOBRINHO, M. D. O. F. O Estruturalismo no Direito Vivo. **Revista de Direito da UFPR**, Curitiba, v. 11, 1968. p. 203 - 217. Acesso em: 04 abr 2023.

SOIFER, A. *Reviewing Legal Fictions,* Georgia Law Review. ***Georgia Law Review,*** 20, jun 1986. p. 871-915. Disponivel em: <https://ssrn.com/abstract=1537346. >. Acesso em: 04 set. 2023.

SOUZA, R. G. D. et al. **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975.

SPERBER, D. **Estruturalismo e Antropologia**. Tradução de Amélia Cohn e Gabriel Cohn. São Paulo: Cultrix, 1968.

STAMMLER, R. ***Theorie der Rechtswissenschaft***. Halle: Waisenhauses, 1911.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Súmula 431, 13 maio 2010. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, mai 2010. Disponivel em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitucional /index.php/sumstj/article/download/5185/5310>. Acesso em: 03 mai 2024.

SUPREME COURT OF THE UNITED STATES. ***South Dakota v. Wayfair, INC. et al***. October Term. ed. Washington: Supreme Court, 2016. Disponivel em: <https://www.supreme court.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf>. Acesso em: 02 mai 2024.

TIPKE, K. Princípio de Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário. In: MANCHADO, B. **Direito Tributário:** Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. Tradução de Brandão Machado. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 516 - 527.

TIPKE, K. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2012.

TIPKE, K.; LANG, J. **Direito Tributário**. Tradução de Luiz Dória Furquim. v. 1, Porto Alegre: Fabris, 2008.

TIPKE, K.; YAMASHITA, D. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TOMIO, F. R. D. L.; ROBL FILHO, I. N. *"Accountability"* e Independência Judiciais: Uma Análise da Competência do Conselho Nacional de Justiça (CNJ). **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, 21, mar. 2013. p. 29-46. Disponivel em: <https://www.scielo.br/j/rsocp /a/s7QsTNvBPDdBfPYTjTVD69S/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 01 jun 2023.

TORRES, H. T. **Direito Constitucional Tributário E Segurança Jurídica:** Metódica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tributnais, 2011.

TORRES, R. L. O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, 177, jullho 1989. p. 29-49. Disponivel em: https://periodicos .fgv.br/rda/article/view/46113/44271. Acesso em: 01 abr. 2024.

TORRES, R. L. O Conceito Cosntitucional de Tributo, Rio de Janeiro, 16 nov 2004. p. 01-27. Disponivel em: <file:///C:/Users/esphi/OneDrive/Documentos/1%20DOUTORADO/TESE/ cap%C3%ADtulo%20III/Ricardo%20Lobo%20Torres%20-%20O%20conceito%20co nstituci onal%20de%20tributo.pdf>. Acesso em: 01 fev 2024.

TORRES, R. L. **Tratado de Direito Cosntitucional, Financeiro e Tributário:** Valores e Princípios Cosntitucionais Tributários. 2. ed. v. II, Rio de Janeiro: Renovar, 2014. (Trato de Direito Cosntitucional, Financeiro e Tributário, II).

TORRES, R. L. **Curso de Direito Financeito e Tributário**. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018.

UCKMAR, V. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco. 2. ed. São Paulo: RT, 1999.

ULPIANO. Digesto. *In:* KRUEGER, P., *et al.* ***Corpus Juris Civilis***. Berlim: Weidmann, v. 01, 1888-1895. p. irreg. Disponivel em: <https://archive.org/details/corpusjuriscivil00krueuoft/page/n5/mode/2up>. Acesso em: 04 jun 2024.

UNIDOS, M. M. D. H. D. E. As Leis Raciais de Nuremberg. **U.S. Holocaust Memorial Museum**. Disponivel em: <https://www.ushmm.org/>. Acesso em: 10 jan 2024.

VAIHINGER, H. ***Die Philosophie des Als Ob:*** *System der theoretischen, praktischen und Religiõsen Fiktionen der Menschheit auf Grund eines idealistischen Positivismus.* 8. ed. Leipzig: Verlag von Felix Meinerz, 1922.

VAIHINGER, H. **A Filosofia do Como Se:** sistemas das ficções teóricas, práticas e religiosas da humanidade, na base de um positivismo idealista. Tradução de Johannes Kretschmer. Chapecó: Argos, 2011.

VAIHINGER, H.**. A Filosofia do Como Se:** sistemas das ficções teóricas, práticas e religiosas da humanidade, na base de um positivismo idealista. Tradução de Johannes Kretschmer. Chapecó: Argos, 2011.

VALLE, M. D. T. **Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.

VELLOSO, A. P. **O Pincípio da Isonomia Tributária:** da Teoria da Igualdade ao Contole das Desigualdades Impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VIEGAS, V. N. Justiça Fiscal e Igualdade Tributária: A Busca de um Enfoque Filosófico para a Tensão entre Poder de Tributar e Direito de Tributar Frente à Modernidade Tardia no Brasil. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 7, jan/jun 2010. p. 66 - 89. Disponivel em: <https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/111>. Acesso em: 04 abr 2023.

VIEIRA, J. R. Princípios Constitucionais e Estado de Direito. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, RT, out/dez 1990. p. 95-104.

VIEIRA, J. R. **A Regra-Matriz da Incidência do IPI:** Texto e Contexto. Curitiba: Juruá, 1993.

VIEIRA, J. R. **Medidas Provisórias:** as Catilinárias Brasileiras. São Paulo: Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 1999.

VIEIRA, J. R. A Noção de Sistema no Direito. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**, Curitiba, Síntese, 33, 2000. p. 53 - 64. Disponivel em: <https://goo.gl/QWxuBk>. Acesso em: agosto 2018.

VIEIRA, J. R. Prefácio – Tributação das Cooperativas: Dos Preconceitos ao Conceito, Um Itinerário Voltairiano. In: PRADO, F. A. D. **Tributação das Cooperativas à Luz do Direito Cooperativo**. Curitiba: Juruá, 2004. p. 9-28.

VIEIRA, J. R. Mediadas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: a Insólita Opção Estatal pelo "Viver Perigosamente". In: SANTI, E. M. D. D. **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 326-348.

VIEIRA, J. R. Imposto sobre produtos industrializados: uma águia Garciamarquiana entre tributos. In: SANTI, E. M. D. D.; MOSQUERA, R. Q.; ZILVETI, F. A. **Tributação das Empresas:** curso de especialização. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2006. p. 157-196.

VIEIRA, J. R. Prefácio – O Direito de Crédito do Contribuinte: Excelências e Excrescências. In: CASSULI, C. G. **O Direito de Crédito do Contribuinte**. Jaraguá do Sul: UNERJ, 2006. p. XI-XXVI.

VIEIRA, J. R. A Extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a Capacidade Contributiva: A Convivência do Lobo e do Cordeiro ? **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, 2013. p. 18-42.

VIEIRA, J. R. IPI X ICMS e ISS: Conflito de Competências ou Sedução das Aparências ? In: SANTI, E. M. D. D.; CANADO, V. R. **Direito Tributário:** tributação do setor industrial. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 50-101.

VIEIRA, J. R. Legalidade e Norma de Incidência: Influxos Democráticos no Direito Tributário. In: GRUPENMACHER, B. T. **Tributação:** Democracia e Liberdade – Em Homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014. p. 943-957.

VIEIRA, J. R. Pelos Velhos Caminhos do IRPJ, do Conceito de Renda e da Compensação de Prejuízos, sob Novas (?) Luzes: Uma Epopeia Tributária! In: MOREIRA, A. M.; ET AL **O Direito Tributário:** Entre a Forma e o Contúdo. São Paulo: Noeses, 2014. p. 599-647.

VIEIRA, J. R. Equiparação de Estabelecimentos Comerciais a Industriais: Ficções que Tangem o Divino ou Tocam o Demoníaco ? In: MACEDO, A.; CARVALHO, P. D. B.; SOUZA, P. D. **Direito Tributário e Novos Horizontes do Processo**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 675-730.

VIEIRA, J. R. IR Fonte sobre Pagamentos Sem Causa e a Beneficiários Não Identificados: A Presunção de um Estado Mosquito. In: CARVALHO, P. D. B.; SOUZA, P. **Racionalização do Sistema Tributário**. São Paulo: Noeses, 2017. p. 645-692.

VIEIRA, J. R. Competências Tributárias no Brasil: Mitos e Mentiras. In: CARVALHO, P. D. B.; SOUZA, P. **30 Anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2018. p. 601-648.

VIEIRA, J. R. Interpretação Jurídica e Linguagem: De Kelsen a Dworkin, Um Pouco do Juiz Hércules e Muito do Jurista Davi. In: VALLE, M. D. T.; COSTA, V. **Estudos sobre a Teoria**

Pura do Direito: Homenagem aos 60 Anos de Publicação da 2ª Edição da Obra de Hans Kelsen. São Paulo: Almedina, 2023. p. 285-335.

VIEIRA, J. R. **Segurança Jurídica**. Curitiba: Aulas de "Crítica do Direito Tributário" no Doutorado em Direito da UFPR, segundo semestre, 2023.

VIERA, J. R. Educação e Imposto de Renda das Pessoas Físicas: O Rei está nú ! In: PARISI, F. D.; TÔRRES, H. T.; MELLO, J. E. S. D. **Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza**. São Paulo: Malheiros, v. 2, 2014. p. 148-215.

VILANOVA, L. **Lógicas Jurídicas**. São Paulo: Bushatsky, 1976.

VILANOVA, L. **As Estruturas Lógicas e o Sisitema Positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

VOGT, C. **Linguagem Pragmática e Ideologia**. 3. ed. São Paulo e Campinas: Hucitec e Ed. da Unicamp, 2015.

WALDRON, J. Separation of Powers in Thought and Practice? **Boston College Law Review**, Newton, 51, 2013. p. 433-468.

WARAT, L. A. **A Definição Jurídica**. Porto Alegre: Atrium, 1977.

WARAT, L. A. **Mitos e Teorias na Interpretação da Lei**. Porto Alegre: Síntese, 1979.

WARAT, L. A. **O Direito e sua Linguagem**. Porto Alegre: Fabris, 1984.

WARAT, L. A. As Vozes Incógnitas das Verdades Jurídicas. **Seqüência Estudos Jurídicos e Políticos**, Florianópolis, 8, 1987. p. 57-61. Disponivel em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/16456>. Acesso em: 01 novembro 2023.

WARAT, L. A. **Territórios Desconhecidos:** A Procura Surrealista pelos Lugares do Abandono do Sentido e da Subjetividade. Florianópolis: Boiteux, v. 1, 2004.

WITTEGEINSTEIN, L. **Tratado Lógico Filosófico e Investigações Filosóficas**. Tradução de M. S. Lourenço. 6. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2015.

WITTGEINSTEIN, L. **Cultura e Valor**. Tradução de Jorge Mendes. Lisboa: Edições 70, 2020.

XAVIER, A. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: RT, 1977.

XAVIER, A. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.