



A Revisão de Atos Administrativos Tributários:

Uma Contribuição do Direito Francês à
Segurança Jurídica dos Contribuintes no Brasil

Beatriz Otero Biancato



AYA EDITORA
2026



A Revisão de Atos Administrativos Tributários:

Uma Contribuição do Direito Francês à
Segurança Jurídica dos Contribuintes no Brasil



A Revisão de Atos Administrativos Tributários:

Uma Contribuição do Direito Francês à
Segurança Jurídica dos Contribuintes no Brasil

Beatriz Otero Biancato



AYA EDITORA
2026

Direção Editorial

Prof.º Dr. Adriano Mesquita Soares

Autora

Beatriz Otero Biancato

Capa

AYA Editora©

Revisão

A Autora

Executiva de Negócios

Ana Lucia Ribeiro Soares

Produção Editorial

AYA Editora©

Imagens de Capa

br.freepik.com

Área do Conhecimento

Ciências Sociais Aplicadas

Conselho Editorial

Prof.º Dr. Adilson Tadeu Basquerote Silva (UNIDAVI)

Prof.ª Dr.ª Adriana Almeida Lima (UEA)

Prof.º Dr. Aknaton Toczec Souza (UCPEL)

Prof.º Dr. Alaerte Antonio Martelli Contini (UFGD)

Prof.º Dr. Argemiro Midonês Bastos (IFAP)

Prof.º Dr. Carlos Eduardo Ferreira Costa (UNITINS)

Prof.º Dr. Carlos López Noriega (USP)

Prof.ª Dr.ª Claudia Flores Rodrigues (PUCRS)

Prof.ª Dr.ª Daiane Maria de Genaro Chirolí (UTFPR)

Prof.ª Dr.ª Danyelle Andrade Mota (IFPI)

Prof.ª Dr.ª Déa Nunes Fernandes (IFMA)

Prof.ª Dr.ª Déborah Aparecida Souza dos Reis (UEMG)

Prof.º Dr. Denison Melo de Aguiar (UEA)

Prof.º Dr. Emerson Monteiro dos Santos (UNIFAP)

Prof.º Dr. Gilberto Zammar (UTFPR)

Prof.º Dr. Gustavo de Souza Preussler (UFGD)

Prof.ª Dr.ª Helenadja Santos Mota (IF Baiano)

Prof.ª Dr.ª Heloísa Thaís Rodrigues de Souza (UFS)

Prof.ª Dr.ª Ingridi Vargas Bortolaso (UNISC)

Prof.ª Dr.ª Jéssyka Maria Nunes Galvão (UFPE)

Prof.º Dr. João Luiz Kovaleski (UTFPR)

Prof.º Dr. João Paulo Roberti Junior (UFRR)

Prof.º Dr. José Enildo Elias Bezerra (IFCE)

Prof.º Dr. Luiz Flávio Arreguy Maia-Filho (UFRPE)

Prof.ª Dr.ª Maralice Cunha Verciano (CEDEUAM-Unisalento - Lecce - Itália)

Prof.ª Dr.ª Marcia Cristina Nery da Fonseca Rocha Medina (UEA)

Prof.^a Dr.^a Maria Gardênia Sousa Batista (UESPI)
Prof.^o Dr. Myller Augusto Santos Gomes (UTFPR)
Prof.^o Dr. Pedro Fauth Manhães Miranda (UEPG)
Prof.^o Dr. Rafael da Silva Fernandes (UFRA)
Prof.^o Dr. Raimundo Santos de Castro (IFMA)
Prof.^a Dr.^a Regina Negri Pagani (UTFPR)
Prof.^o Dr. Ricardo dos Santos Pereira (IFAC)
Prof.^o Dr. Rômulo Damasclin Chaves dos Santos (ITA)
Prof.^a Dr.^a Silvia Gaia (UTFPR)
Prof.^a Dr.^a Tânia do Carmo (UFPR)
Prof.^o Dr. Ygor Felipe Távora da Silva (UEA)

Conselho Científico

Prof.^o Me. Abraão Lucas Ferreira Guimarães (CIESA)
Prof.^a Dr.^a Andreia Antunes da Luz (UniCesumar)
Prof.^o Dr. Clécio Danilo Dias da Silva (UFRGS)
Prof.^a Ma. Denise Pereira (FASU)
Prof.^o Dr. Diogo Luiz Cordeiro Rodrigues (UFPR)
Prof.^o Me. Ednan Galvão Santos (IF Baiano)
Prof.^a Dr.^a Eliana Leal Ferreira Hellvig (UFPR)
Prof.^o Dr. Fabio José Antonio da Silva (HONPAR)
Prof.^o Dr. Gilberto Sousa Silva (FAESF)
Prof.^a Ma. Jaqueline Fonseca Rodrigues (FASF)
Prof.^a Dr.^a Karen Fernanda Bortoloti (UFPR)
Prof.^a Dr.^a Leozenir Mendes Betim (FASF)
Prof.^a Dr.^a Lucimara Glap (FCSA)
Prof.^a Dr.^a Maria Auxiliadora de Souza Ruiz (UNIDA)
Prof.^o Dr. Milson dos Santos Barbosa (UniOPET)
Prof.^a Dr.^a Pauline Balabuch (FASF)
Prof.^a Dr.^a Rosângela de França Bail (CESCAGE)
Prof.^o Dr. Rudy de Barros Ahrens (FASF)
Prof.^o Dr. Saulo Cerqueira de Aguiar Soares (UFPI)
Prof.^a Dr.^a Silvia Aparecida Medeiros Rodrigues (FASF)
Prof.^a Dr.^a Sueli de Fátima de Oliveira Miranda Santos (UTFPR)
Prof.^a Dr.^a Tássia Patricia Silva do Nascimento (UEA)
Prof.^a Dr.^a Thaisa Rodrigues (IFSC)

© 2026 - **AYA Editora**. O conteúdo deste livro foi enviado pela autora para publicação em acesso aberto, sob os termos da Licença Creative Commons 4.0 Internacional (**CC BY 4.0**). Esta obra, incluindo textos, imagens, análises e opiniões nela contidas, é resultado da criação intelectual exclusiva da autora, que assume total responsabilidade pelo conteúdo apresentado. As interpretações e posicionamentos expressos neste livro representam exclusivamente as opiniões da autora, não refletindo, necessariamente, a visão da editora, de seus conselhos editoriais ou de instituições citadas. A AYA Editora atuou de forma estritamente técnica, prestando serviços de diagramação, produção e registro, sem interferência editorial sobre o conteúdo. Esta publicação é fruto de pesquisa e reflexão acadêmica, elaborada com base em fontes históricas, dados públicos e liberdade de expressão intelectual garantida pela Constituição Federal (art. 5º, incisos IV, IX e XIV). Personagens históricos, autoridades, entidades e figuras públicas eventualmente mencionadas são citados com base em registros oficiais e noticiosos, sem intenção de ofensa, injúria ou difamação. Reforça-se que quaisquer dúvidas, críticas ou questionamentos decorrentes do conteúdo devem ser encaminhados exclusivamente à autora da obra.

B578 Biancato, Beatriz Otero

A revisão de atos administrativos tributários: uma contribuição do direito Francês à segurança jurídica dos contribuintes no Brasil [recurso eletrônico]. / Beatriz Otero Biancato . -- Ponta Grossa: Aya, 2026. 55 p.

Inclui biografia

Inclui índice

Formato: PDF

Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader

Modo de acesso: World Wide Web

ISBN: 978-65-5379-917-2

DOI: 10.47573/aya.5379.1.438

1. Contribuintes (Direito tributário). 2. Direito tributário. 3. Segurança jurídica. I.Título.

CDD:343

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária Bruna Cristina Bonini - CRB 9/1347

International Scientific Journals Publicações de Periódicos e Editora LTDA

AYA Editora®

CNPJ: 36.140.631/0001-53

Fone: +55 42 3086-3131

WhatsApp: +55 42 99906-0630

E-mail: contato@ayaeditora.com.br

Site: <https://ayaeditora.com.br>

Endereço: Rua João Rabello Coutinho, 557
Ponta Grossa - Paraná - Brasil
84.071-150

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus por me conceder o privilégio de concluir esta jornada de pesquisa. A cada desafio enfrentado, a cada dificuldade em equilibrar o Mestrado com minha carreira, minha fé e perseverança foram fundamentais.

Aos meus pais, Luiz Biancato e Rita de Cássia da Graça Otero Biancato, meu coração transborda de gratidão. Vocês sempre foram meu alicerce, ensinando-me, com seus próprios exemplos, o verdadeiro significado da persistência e da luta por nossos sonhos.

Não posso deixar de mencionar o amor e o apoio incondicional do meu parceiro de vida, Raphael de Abreu Garcia. Nos momentos de renúncia e nas horas sombrias em que pensei em desistir, ele foi meu farol. Seu encorajamento e presença constante me lembraram das razões pelas quais eu deveria continuar, mesmo quando o caminho parecia nebuloso.

E, por último, mas não menos importante, Tatiely Castro, minha amiga e companheira de trabalho. Seu apoio diário foi essencial para equilibrar minha vida profissional com a pesquisa do Mestrado. Você me ajudou a aprimorar minha gestão de tempo e a manter o foco, tornando possível a realização desse sonho tão almejado.

A todos vocês, meu mais sincero agradecimento. Este marco é tanto meu quanto de vocês.

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO	10
INTRODUÇÃO	11
METODOLOGIA	13
SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	14
Princípios Constitucionais Tributários.....	14
TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	30
A Regra Matriz de Incidência Tributária	30
A Norma Jurídica Tributária Complementar	32
O Ato Administrativo como Norma Complementar	34
A Revisão do Ato Administrativo pela Autoridade Fiscal	35
ATOS ADMINISTRATIVOS SOB A ÓTICA FRANCESA.....	39
As Manifestações Administrativas como Fonte do Direito Francês..	39
A Revisão de Atos no Direito Francês	40
COMPARAÇÃO ENTRE OS SISTEMAS BRASILEIRO E FRANCÊS.....	43
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	45
REFERÊNCIAS	46
SOBRE A AUTORA.....	49
ÍNDICE REMISSIVO	50

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	Artigo
CGI	Código Geral de Impostos
CTN	Código Tributário Nacional
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CRFB/88	Constituição Federal de 1988
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IR	Imposto sobre a Renda
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IN	Instrução Normativo
n.	Número
PIS	Programas de Integração Social
PR	Paraná
REsp.	Recurso Especial
SP	São Paulo
SRF	Secretaria da Receita Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

APRESENTAÇÃO

Este trabalho busca demonstrar, por meio de uma comparação internacional, como o Direito Francês pode servir de inspiração para a legislação brasileira no que diz respeito à garantia de maior segurança jurídica aos contribuintes diante das mudanças de entendimento por parte das autoridades administrativas tributárias. A metodologia adotada baseou-se em uma pesquisa bibliográfica, com enfoque na análise do tratamento do tema tanto sob a ótica brasileira quanto francesa, além de suas respectivas legislações.

Em particular, foram examinadas as maneiras pelas quais cada país enfrenta a dinâmica de conflito entre normas, ponderação de princípios tributários e fontes do Direito. A relevância desta pesquisa reside em sua capacidade de contribuir para o aperfeiçoamento das políticas públicas tributárias brasileiras, promovendo uma maior justiça fiscal e a proteção dos direitos dos contribuintes. A reflexão resultante desta análise destacará, sobretudo, a prevalência da proteção ao contribuinte, característica do sistema francês, em comparação com a ênfase na legalidade que predomina no sistema brasileiro.

A conclusão deste estudo evidenciará que o fortalecimento das chamadas normas complementares, conforme disposto no artigo 100 do Código Tributário Nacional, utilizando-se de princípios adotados pelo sistema francês, especialmente no que tange aos atos normativos emitidos pelas autoridades administrativas, está alinhado com o primado da legalidade, que é um dos principais objetivos do ordenamento jurídico brasileiro. Assim, esta abordagem internacional poderá contribuir para uma maior harmonização entre a segurança jurídica e a legalidade no contexto tributário nacional, provocando uma maior confiança do administrado e, com isso, fortalecendo por consequência todo o sistema tributário.

Boa leitura!

INTRODUÇÃO

A revisão de atos administrativos tributários é um tema crucial para garantir a segurança jurídica dos contribuintes. O direito francês oferece valiosas lições que podem ser adaptadas ao contexto brasileiro.

Esta pesquisa é cientificamente relevante, pois visa preencher, por meio da contribuição comparativa legal internacional, uma lacuna existente no que diz respeito à insegurança jurídica dos contribuintes em serem surpreendidos, a qualquer momento, com mudanças de entendimento pela autoridade administrativa tributária. A análise comparativa permitirá identificar pontos fortes e fracos nos sistemas de ambos os países, promovendo um diálogo jurídico internacional frutífero.

Na legislação pátria, um ato administrativo oriundo da autoridade tributária, em virtude de mudanças legislativas, pode ser alterado para se ajustar à lei atualizada. De acordo com o Código Tributário Nacional, quando isso acontece, o contribuinte não sofre punições, mas, se da mudança decorrer alguma obrigação a recolher, deverá efetuar o pagamento de forma retroativa.

Na legislação francesa isso não ocorre, ou seja, quando um ato administrativo é editado para se ajustar às atualizações legislativas, os efeitos do novo ato administrativo passam a valer apenas dali em diante, não atingindo aspectos punitivos nem mesmo a obrigação principal tributária.

No primeiro capítulo, estuda-se o sistema constitucional tributário, oportunidade em que serão tratados os princípios tributários, os quais são fundamentais para a compreensão de todo o objeto de estudo. Além disso, busca-se compreender como funciona nosso sistema, quais são as premissas que nosso ordenamento jurídico carrega e, principalmente, o conflito dos princípios, pois esse conhecimento é relevante e crucial para entender a discussão que o presente trabalho pretende levantar.

No segundo capítulo, parte-se para o estudo da Teoria Geral do Direito Tributário, com o intuito de compreender como funciona, especificamente, a norma jurídica nessa seara, sobretudo o tratamento que os atos administrativos recebem em termos de grau de hierarquia. Esse ponto é crucial para o entendimento do comparativo que será realizado mais adiante no estudo.

No terceiro capítulo, considerando o ato administrativo como ponto crucial do presente trabalho, analisa-se sua relação com o ordenamento ju-

rídico francês, especialmente verificando se sua hierarquia e tratamento correspondem aos do Brasil.

Por fim, no quarto e último capítulo, faz-se um comparativo entre os sistemas estudados anteriormente, apontando as diferenças importantes e, assim, demonstrando o que o ordenamento jurídico brasileiro pode aprender com o francês nesse aspecto.

Portanto, a discussão que se pretende apresentar na pesquisa é um conflito entre os princípios da legalidade e da irretroatividade, pois, no Brasil, o princípio da legalidade se sobressai nessa dinâmica de embate entre normas no tempo, ao passo que, na legislação francesa, existe uma ponderação que valoriza o princípio da irretroatividade, garantindo maior segurança jurídica ao contribuinte.

A segurança jurídica é um pilar fundamental para o desenvolvimento econômico e social, garantindo previsibilidade e estabilidade para os contribuintes. Ao investigar como as práticas francesas de revisão de atos administrativos podem ser aplicadas no Brasil, esta pesquisa contribuirá para o aperfeiçoamento das políticas públicas tributárias brasileiras, promovendo maior justiça fiscal e proteção dos direitos dos contribuintes.

O fortalecimento da segurança jurídica resultante deste estudo beneficiará tanto a academia, com novos conhecimentos e teorias, quanto a sociedade, com um sistema tributário mais transparente e confiável.

A pesquisa será conduzida por meio de uma abordagem metodológica comparativa, utilizando revisão bibliográfica, tornando-se, assim, um estudo cientificamente útil, socialmente relevante e metodologicamente viável, prometendo contribuir significativamente para o campo do direito tributário e para a sociedade como um todo, especialmente ao esclarecer como o Direito Francês pode inspirar a legislação tributária brasileira a garantir maior segurança jurídica aos contribuintes diante das mudanças de entendimento das autoridades administrativas tributárias.

METODOLOGIA

Inicialmente, será realizada uma extensa revisão bibliográfica para compreender o arcabouço teórico e legal sobre a revisão de atos administrativos tributários na França e no Brasil. Serão consultadas fontes primárias e secundárias, incluindo livros e artigos acadêmicos sobre direito tributário; legislação e regulamentações pertinentes; decisões judiciais e administrativas relevantes; bem como trabalhos acadêmicos e relatórios de instituições especializadas.

Serão examinados documentos legais e regulatórios para mapear os procedimentos e critérios utilizados na revisão de atos administrativos tributários em ambos os países. Esta etapa permitirá identificar as principais diferenças e semelhanças entre os dois sistemas.

No primeiro capítulo, utiliza-se bibliografia nacional que trate com profundidade da sistemática dos princípios tributários, para que seja possível analisar qual a base principiológica do nosso ordenamento jurídico, inclusive como se operam os conflitos entre essas diretrizes fundamentais.

No segundo capítulo, recorre-se às bibliografias mais clássicas para compreender a Teoria Geral do Direito Tributário, possibilitando a análise da norma jurídica tributária e de como os atos administrativos estão inseridos nesse contexto.

No terceiro capítulo, consultam-se, no site do governo francês, as normas objeto de estudo do presente trabalho, permitindo que, através da leitura dos textos normativos franceses, seja possível traçar um paralelo com o ordenamento jurídico brasileiro, o qual será desenvolvido no quarto e último capítulo.

Com base nas informações coletadas nas etapas anteriores, realiza-se uma análise comparativa entre os sistemas francês e brasileiro. Esta comparação permitirá identificar as melhores práticas adotadas na França, que podem ser adaptadas ao contexto brasileiro para aprimorar a segurança jurídica dos contribuintes.

Como resultado, serão elaboradas recomendações concretas para a reforma do sistema brasileiro de revisão de atos administrativos tributários. Essas recomendações serão fundamentadas nas práticas francesas que demonstraram ser eficazes na promoção da segurança jurídica.

SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Princípios Constitucionais Tributários

A Constituição Federal guarda extrema relevância para o objeto estudado, pois, além de ser hierarquicamente superior às demais normas no sistema jurídico, seu conteúdo está longe de significar meros conselhos, orientando a interpretação das leis e permitindo harmonia com o ordenamento jurídico “A Constituição é o limite do Poder Público e o fundamento de todo sistema jurídico” (Carrazza, 2024).

Os princípios tributários são encarados muitas vezes como algo extremamente abstrato e de cunho valorativo, mas é importante observar que eles estão inseridos na seção de limitações constitucionais ao poder de tributar na Constituição e, assim, são tidos como limites objetivos e verdadeiras regras enunciadas pelo legislador constitucional (Lins, 2019).

Por esse motivo, para a finalidade do presente estudo, torna-se imprescindível o conhecimento específico de alguns deles.

Princípio da Legalidade

O Direito Tributário possui a premissa de resguardar a aplicação das leis tributárias dentro de uma hipótese de incidência previamente elencada pelo legislador. Assim, a legalidade tributária é fundamental para o sistema jurídico tributário, pois garante que os contribuintes estejam preparados para as obrigações tributárias oriundas de certos signos presuntivos de riqueza ocorridos no contexto de sua realidade.

O princípio é expresso no texto constitucional (artigo 150, inciso I, da CRFB/88) e também previsto no Código Tributário Nacional (CTN), artigo 97. O Legislativo, como composto pelos representantes do povo, através do princípio da legalidade, preconiza o verdadeiro “tributo consentido” (Machado, 2024).

Uma peculiaridade do ordenamento brasileiro, em detrimento dos demais países, é que, no Brasil, existe uma radicalidade em abraçar a teoria da tipicidade fechada a tal ponto que se afasta o conhecimento dos próprios princípios. Essa teoria é fruto de construção doutrinária (Ribeiro, 2024).

Pensando mais detidamente sobre a legalidade tributária, observa-se que só há interesse para o Direito naquilo que foi positivado, ou seja, no fato que foi juridicizado, no recorte feito do contexto e transformado em prescrição legal pelo Legislativo. Nessa decisão de escolha do fato, inegavelmente, há carga valorativa; não é possível afirmar que exista absoluta neutralidade (Dias, 2019).

Além disso, ao tratar desse fenômeno, em que o fato praticado se amolda ao tipo tributário, devem-se tecer algumas considerações sobre tipicidade tributária e materialidade da incidência.

A tipicidade tributária e a materialidade da incidência tributária são conceitos centrais do Direito Tributário, que visam garantir a precisão e a justiça na criação, interpretação e aplicação das normas tributárias. Ambos estão intimamente ligados ao princípio da legalidade, pois reforçam a necessidade de que toda cobrança de tributo esteja claramente definida em lei.

A primeira delas é um princípio derivado da legalidade, que estabelece a exigência de que a descrição legal do fato gerador de um tributo, assim como os elementos essenciais da obrigação tributária, estejam detalhadamente previstos na legislação. Em termos práticos, isso significa que o legislador deve especificar com exatidão os fatos, as situações e as condutas que darão origem à obrigação de pagar determinado tributo. A tipicidade exige que o tributo seja cobrado apenas quando ocorrerem fatos precisamente definidos e descritos em lei.

Essa noção está intrinsecamente ligada ao conceito de fato gerador, que é o evento jurídico previsto em lei que dá origem à obrigação de pagar tributo. Para garantir a aplicação justa e objetiva das normas tributárias, é necessário que o fato gerador, bem como todos os elementos do tributo (base de cálculo, alíquota, sujeitos ativo e passivo), estejam descritos de maneira clara e precisa.

O art. 97 do Código Tributário Nacional (CTN) exemplifica essa necessidade de precisão ao definir que a instituição ou majoração de tributos somente pode ocorrer mediante lei. Nesse sentido, a tipicidade impede que o poder público ou a administração tributária interpretem as normas tributárias

de forma extensiva ou analógica, garantindo ao contribuinte a certeza de que apenas pagará tributos nos exatos termos definidos pelo legislador.

Sem essa premissa, haveria margem para interpretações arbitrárias e discricionárias por parte das autoridades fiscais, o que comprometeria o equilíbrio na relação entre o Fisco e os contribuintes.

Portanto, trata-se de uma salvaguarda essencial para os contribuintes. Ela impede que a administração pública crie ou modifique tributos de forma disfarçada por meio de regulamentos ou portarias, o que seria uma violação direta do princípio da legalidade tributária. A exata descrição do fato gerador e das características do tributo previne abusos e mantém a tributação dentro de limites objetivos e democráticos (Lavez, 2019).

Esse conceito também reforça o controle judicial das normas tributárias. Quando uma norma é excessivamente vaga ou permite múltiplas interpretações, abre-se espaço para contestação no Judiciário, que poderá declarar sua inconstitucionalidade por violação ao princípio da tipicidade. Isso contribui para a uniformidade na aplicação do Direito Tributário, evitando que cada caso seja tratado de maneira diferente com base em interpretações subjetivas.

Já a materialidade da incidência tributária, por sua vez, refere-se ao aspecto concreto do fato gerador de um tributo, ou seja, à essência material do evento ou situação que deve ocorrer para que o tributo seja exigido. Em outras palavras, a materialidade trata do núcleo essencial do fato gerador, ou da realidade subjacente que deve se verificar para que um tributo incida.

No Direito Tributário, cada tributo tem uma hipótese de incidência específica, que descreve um evento ou fato previsto em lei que, uma vez ocorrido no mundo real, dá origem à obrigação tributária. Um importante complemento é a distinção feita pelo doutrinador Claudio Carneiro sobre responsabilidade e obrigação tributária:

Pode-se dizer que obrigação é sempre um dever jurídico primário e, por outro lado, a responsabilidade é um dever secundário. Assim, temos que a obrigação tributária leva em consideração o débito (*debitum*, *schuld*) e a responsabilidade (*obligatio*, *haftung*). O débito é o primeiro elemento a ser visto na obrigação, mas deve ser analisado conjuntamente com a responsabilidade. Assim, em regra, na relação obrigacional do Direito Civil, o débito e a responsabilidade são inseparáveis, mas no Direito Tributário, em face da teoria dualista, são separados pelo lançamento tributário; caso contrário, ocorrerá a decadência, e logo não há que se falar em crédito tributário (Carneiro, 2020).

Pois bem, a materialidade da incidência tributária está relacionada à concretização desse fato no mundo fático. Por exemplo, no caso do Imposto sobre a Renda (IR), a materialidade da incidência está na aquisição de renda ou de proventos de qualquer natureza. Já no caso do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), a materialidade reside na propriedade, posse ou domínio útil de imóvel localizado em área urbana.

É fundamental que o fato gerador, além de estar claramente descrito na lei (tipicidade), também tenha correspondência com a realidade. Caso contrário, estaríamos diante de uma cobrança sem suporte material, o que configuraria uma exigência indevida ou arbitrária.

A materialidade da incidência tributária está diretamente conectada ao princípio da tipicidade. Enquanto a tipicidade trata da exata descrição legal do fato gerador, a materialidade diz respeito à concretização desse fato no mundo real. Assim, ambas são essenciais para a correta aplicação das normas tributárias.

Por exemplo, se a legislação tributária define que o fato gerador de determinado imposto é a “circulação de mercadorias”, a materialidade desse tributo estará na efetiva circulação das mercadorias no mundo físico ou jurídico. A mera previsão legal não é suficiente para que o tributo seja exigido; é necessário que o evento descrito na lei ocorra de fato.

Esse aspecto ganha importância quando se analisam as situações em que a fiscalização tributária tenta imputar um fato gerador que não ocorreu de forma material ou concreta. Nesse caso, o contribuinte pode questionar a exigência do tributo com base na ausência de materialidade, pois a ocorrência do fato gerador deve ser um evento real e não meramente presumido ou ficcional.

Isso se traduz em maior justiça fiscal, pois impede que o contribuinte seja onerado por fatos fictícios ou inexistentes, protegendo-o contra arbitrariedades na cobrança de tributos. Além disso, o conceito de materialidade está associado ao princípio da capacidade contributiva, pois, ao vincular a tributação à realidade material, assegura-se que o tributo incida apenas sobre fatos que demonstrem uma capacidade econômica real do contribuinte (Viegas, 2010).

Como há um fato descrito na norma, uma vez que ele ocorra no plano prático, instaura-se a chamada relação jurídica, diferente de uma relação de poder (Machado, 2024).

Essa bivalência inaugura a chamada obrigação tributária, que leva em consideração duas partes: o sujeito ativo e o passivo. Muito se fala sobre as obrigações do sujeito passivo, mas deve-se considerar aqui também a obediência do sujeito ativo aos contornos descritos na norma (Carrazza, 2024). Esse entendimento será crucial para compreender, mais adiante, quando se tecer considerações sobre a revisão dos atos administrativos.

A legalidade no Direito Francês está disposta no artigo 34 da Constituição de 1958: *“la loi fixe les règles concernant: [...] l’assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures”*¹. Portanto, essa diretriz também tem peso importante no ordenamento jurídico francês.

O princípio da legalidade tributária possui várias dimensões que regulam diferentes aspectos da tributação. Ele abrange não apenas a instituição de novos tributos, mas também a majoração de alíquotas, a criação de isenções e outras modificações nas regras que disciplinam a cobrança e o pagamento de tributos.

A principal manifestação do princípio da legalidade tributária é a proibição de criar tributos ou aumentar a carga tributária sem previsão em lei. Isso significa que não há espaço para a arbitrariedade do Executivo na instituição ou alteração de tributos. Qualquer tributo só pode ser exigido se estiver previamente estabelecido por lei, o que inclui sua base de cálculo, alíquotas, fato gerador e sujeitos passivos.

Por exemplo, se o governo federal desejar aumentar o Imposto sobre a Renda, não pode fazê-lo por meio de decreto presidencial ou portaria da Receita Federal. É necessário que o Congresso Nacional aprove uma nova lei ou emende a legislação existente, observando o devido processo legislativo.

Outro aspecto importante do princípio da legalidade é a vedação de que atos normativos infralegais, como decretos, portarias ou instruções normativas, inovem no conteúdo da legislação tributária. Esses atos podem detalhar ou regulamentar a aplicação das leis tributárias, mas não podem criar, modificar ou extinguir tributos.

A edição de normas infralegais no âmbito tributário deve sempre respeitar os limites estabelecidos pela lei, sob pena de serem consideradas inconstitucionais. Assim, se uma instrução normativa da Receita Federal ou de outra autoridade administrativa alterar aspectos fundamentais de um tributo

¹ A lei estabelece as regras relativas: [...] a base, às alíquotas e métodos de cobrança de tributos de todos os tipos (Tradução livre da Autora).

(como a alíquota ou a base de cálculo), essa norma poderá ser contestada judicialmente por violar o princípio da legalidade.

O princípio da legalidade tributária também está diretamente relacionado ao princípio da segurança jurídica, pois garante que os contribuintes não sejam surpreendidos por mudanças repentinas na legislação tributária. Ao exigir que a criação e a modificação de tributos sejam realizadas por meio de leis, o princípio da legalidade assegura que essas mudanças passem por um processo legislativo transparente e participativo, no qual os cidadãos e seus representantes podem discutir e avaliar o impacto das novas regras.

Além disso, a legalidade tributária contribui para a previsibilidade das obrigações fiscais, permitindo que os contribuintes conheçam antecipadamente os tributos que devem pagar, seus valores e a forma de cálculo. Isso é crucial para o planejamento financeiro de indivíduos e empresas, que precisam de segurança quanto ao montante de seus encargos fiscais para planejar suas atividades econômicas.

Embora o princípio da legalidade seja uma regra central no Direito Tributário, a Constituição Federal prevê algumas exceções limitadas em que o Poder Executivo pode modificar certos aspectos da tributação sem necessidade de uma nova lei. A Constituição, em seu artigo 153, § 1º, permite que o Executivo altere as alíquotas de alguns tributos, como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto de Importação (II), por meio de decreto.

Essa exceção se justifica pela natureza desses tributos, que estão sujeitos a variações rápidas em razão de políticas econômicas, comerciais e industriais. Ao permitir que o Executivo ajuste suas alíquotas de forma ágil, busca-se dar flexibilidade à gestão da economia. No entanto, essa prerrogativa é limitada apenas a esses tributos específicos e não se estende à criação de novos tributos ou à majoração de outros impostos.

A violação do princípio da legalidade tributária pode acarretar a nulidade de atos administrativos ou normativos que instituem ou modifiquem tributos sem o devido respaldo legal. Isso significa que, se a administração pública exigir um tributo ou alterar suas regras sem a devida previsão legal, o contribuinte pode recorrer ao Poder Judiciário para anular a cobrança ou recuperar valores pagos indevidamente.

Nesse sentido, o controle judicial da legalidade tributária desempenha papel fundamental na proteção dos direitos dos contribuintes e na manuten-

ção da ordem jurídica. O Judiciário tem sido firme ao garantir que o princípio da legalidade seja respeitado, vedando a exigência de tributos com base em normas infralegais ou atos administrativos que extrapolam os limites da legislação.

Princípio da Irretroatividade

Outra delimitação ao poder de tributar contida no texto constitucional é o princípio da irretroatividade (art. 150, inciso III, alínea a, da CRFB/88). Tal premissa também se relaciona com a segurança jurídica do contribuinte, pois impede que ele seja surpreendido por alterações em suas obrigações fiscais consolidadas.

Essa regra é reforçada pelo CTN, ao mencionar no artigo 144 que o lançamento tributário “rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”. O fato jurídico tributário é delimitado pelo tempo, sendo certo identificar qual a lei vigente ao tempo de ocorrência do fato gerador da hipótese de incidência.

A irretroatividade, portanto, impede que “a lei nova opere efeitos em relação a acontecimentos passados, ferindo o que foi consolidado no cenário jurídico anterior a ela” (Silva, 2019).

O alcance do princípio da irretroatividade tributária é amplo, abrangendo a criação de novos tributos, bem como a majoração de alíquotas, alterações na base de cálculo ou modificação nas regras de isenções fiscais. Ou seja, qualquer modificação legal que implique aumento da carga tributária para o contribuinte só pode incidir a partir da vigência da norma, não podendo retroagir para alcançar fatos pretéritos.

Esse princípio é especialmente relevante em contextos de mudanças frequentes na legislação tributária. Em países como o Brasil, onde a tributação é complexa e as normas são constantemente alteradas, a irretroatividade oferece proteção contra a insegurança causada por mudanças repentinas e inesperadas nas regras fiscais.

Um dos principais efeitos da irretroatividade é garantir a previsibilidade tributária. A partir do momento em que a norma entra em vigor, os contribuintes podem ajustar seus comportamentos e planejamentos financeiros de acordo com as novas regras, sem temer que seus atos passados sejam reavaliados à luz de uma nova legislação. Isso permite um planejamento fiscal eficiente, essencial tanto para empresas quanto para indivíduos.

No caso de empresas, por exemplo, a previsibilidade fiscal é crucial para a tomada de decisões de investimento, contratação de mão de obra e até mesmo para a definição de preços de produtos e serviços. Quando as regras tributárias são claras e respeitam a irretroatividade, os empresários têm maior segurança para planejar suas atividades econômicas, sem o risco de serem penalizados por normas retroativas.

Da mesma forma, para o cidadão comum, a irretroatividade impede que ele seja surpreendido com novas exigências tributárias referentes a atos passados, garantindo que o impacto das novas leis seja limitado ao futuro. Isso se alinha ao ideal de um sistema tributário justo e estável, no qual os cidadãos têm a oportunidade de se preparar para as mudanças legislativas.

Embora o princípio da irretroatividade seja uma regra geral no Direito Tributário, existem algumas exceções a esse princípio, conforme previsto pela própria Constituição Federal e pela legislação infraconstitucional. Essas exceções ocorrem principalmente em casos de normas mais benéficas ao contribuinte ou em situações em que o legislador pretende corrigir distorções e injustiças fiscais.

A principal exceção à irretroatividade ocorre no caso de normas tributárias que beneficiam os contribuintes, como leis que concedem isenções fiscais, reduzem alíquotas ou estabelecem perdões de dívidas fiscais. Essas normas podem ser aplicadas retroativamente, pois favorecem o contribuinte, promovendo a redução ou extinção de obrigações tributárias.

Esse entendimento está em consonância com o princípio da benignidade tributária, que permite a retroatividade de leis mais vantajosas. No entanto, essa retroatividade benéfica não é automática e depende de previsão expressa na própria lei, pois, em muitos casos, o legislador pode estabelecer que a norma só produzirá efeitos a partir de sua vigência.

Outro aspecto relevante da irretroatividade tributária diz respeito às mudanças de entendimento nos tribunais. Em determinadas situações, o Poder Judiciário pode alterar sua interpretação sobre uma norma tributária, impactando a aplicação da lei. No entanto, a irretroatividade pode ser relativizada quando se trata de interpretações mais benéficas aos contribuintes.

Nesse caso, o impacto de uma nova interpretação jurisprudencial favorável aos contribuintes pode ser retroativo, inclusive permitindo a restituição de tributos pagos indevidamente com base no entendimento anterior.

O princípio da irretroatividade tributária também é reconhecido em diversos sistemas jurídicos ao redor do mundo, sendo um dos pilares do Estado de Direito e das garantias dos cidadãos contra a arbitrariedade fiscal. Na França, por exemplo, o princípio da irretroatividade está consagrado na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, que proíbe a aplicação retroativa de leis, incluindo as tributárias.

No Brasil, a aplicação do princípio da irretroatividade é de extrema importância para a fiscalização tributária e para a segurança dos contribuintes. As autoridades fiscais, ao realizarem auditorias e autuações, devem sempre observar o período de vigência das normas aplicadas, não podendo exigir tributos com base em leis que não estavam em vigor no momento da ocorrência do fato gerador.

O princípio é fundamental para a compreensão da problemática estudada e, como exemplo, pode-se utilizar um caso de 2015 julgado no STJ, o REsp. 1.445.763/PR, a seguir:

[...] No caso, a empresa contribuinte formulou pedidos administrativos de ressarcimento eletrônico relativos ao PIS e à Cofins, onde lhe foi reconhecido, inicialmente, o crédito total no valor de R\$ 29.016.549,00 (vinte e nove milhões dezesseis mil quinhentos e quarenta e nove reais). Contudo, houve posterior retificação dos despachos inicialmente proferidos para reduzir o valor do crédito a R\$ 11.697.587,14 (onze milhões seiscentos e noventa e sete mil quinhentos e oitenta e sete reais e quatorze centavos). Essa retificação de despachos ocorreu exatamente em razão da alteração do artigo 4º, da Instrução Normativa SRF n. 660/2006 pelo artigo 19, da Instrução Normativa SRF n. 977/2009, determinando que a suspensão da Contribuição ao PIS e da Cofins prevista no artigo 9º, da Lei n. 10.925/2004 (que possibilitava o gozo do crédito presumido previsto no artigo 8º, da mesma Lei n. 10.925/2004), antes facultativa, passou a ser obrigatória. Ou seja, houve uma mudança de interpretação da Administração (Laurentiis, 2022).

Ou seja, no ordenamento jurídico, impera a legalidade em detrimento da chamada proteção da confiança. Assim, se um contribuinte se vale de uma instrução normativa, por exemplo, para pautar seu comportamento, bem como para recolher o tributo devido, e, posteriormente, a administração altera esse ato normativo complementar, agravando a situação, uma cobrança retroativa ao contribuinte será oportunizada (Laurentiis, 2022).

Tal situação provoca exatamente o que a irretroatividade tributária pretende evitar, afinal, esse princípio busca investigar se o contribuinte tinha ou não conhecimento da lei quando da prática do ato considerado como gerador

da obrigação tributária (Paulsen, 2022). Quanto ao ato expedido pela autoridade constituir ou não lei, esse aspecto será tratado mais adiante neste estudo, ao se abordar a norma jurídica tributária.

Essa situação não pode ser confundida com aquela instituída no artigo 106 do CTN, que permite que a lei atinja fato ou ato pretérito quando expressamente interpretativa, pois, ao modificar um entendimento que resulte em recolhimento de exação pelo contribuinte em virtude da novação, trata-se de uma majoração indireta, que deixa de ser meramente interpretativa².

Assim, ao se verificar obrigação, dever ou ônus no conteúdo daquela norma, ela deixa de ser meramente interpretativa, posto que esse desenho não desencadeia tais consequências (Carvalho, 2018).

A lei francesa também consagra a premissa da irretroatividade no artigo 2º de seu Código Civil, dispondo: *“La loi ne dispose que pour l’avenir; elle n’a point d’effet rétroactif”*³.

O tempo é um elemento crucial no Direito Tributário, dado que a incidência pressupõe a ocorrência de um fato gerador, o qual nada mais é do que um comportamento recortado no tempo, sobretudo quando da análise da legislação aplicável nesse momento.

Desse modo, as diretrizes temporais ganham sentido jurídico de acordo com as regras editadas, inclusive dos atos administrativos, na medida em que abordam em seu conteúdo os fatos e a aplicabilidade das orientações a partir daquele momento (Silva, 2019).

Portanto, a existência de um instrumento legislativo e a delimitação do compromisso temporal dessa disposição legal constituem fundamentos de um antecedente ainda maior: a segurança jurídica do contribuinte, que será explanada com maior atenção adiante.

O Sobreprincípio da Segurança Jurídica

Todos os princípios até então abordados caminham ao lado da segurança jurídica. Sua observância é fundamental para a efetiva existência de um Estado Social e Democrático de Direito (artigo 1º da CRFB/88) e constitui uma verdadeira necessidade do sistema normativo (Lins, 2019).

Conforme ensina Carvalho (2018, p. 288), “tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica

² Entendimento contido em caso apreciado pelo STF no RE 566.621/SP.

³ A lei só dispõe sobre efeitos futuros; não possui efeito retroativo (Tradução livre da Autora).

conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza”. O Direito confere certeza às incertezas das relações sociais (Becker, 2018).

Considerada por alguns como dimensão da segurança jurídica, há também a chamada proteção da confiança, quando se trata da previsibilidade da ação do Estado, ainda que mais subordinada às questões subjetivas da segurança (Carrazza, 2024).

A segurança jurídica promove estabilidade nas relações jurídicas e somente será alcançada se outros valores, como a legalidade, o direito adquirido, a coisa julgada e a irretroatividade, também forem assegurados (Marques, 2021).

Outro primado da segurança jurídica e da própria boa-fé objetiva é o princípio do *Venire Contra Factum Proprium*⁴ que veda o comportamento contraditório e inesperado capaz de causar surpresa a outra parte. Tal princípio está correlacionado à atividade administrativa, pois não apenas guarda relação com a moralidade administrativa (artigo 37 da CRFB/88), como também resguarda toda a coletividade, uma vez que grande parte dos contribuintes adota comportamentos com fundamento em atos administrativos (Neto, 2016).

O princípio da segurança jurídica é um dos pilares fundamentais do Estado de Direito, garantindo previsibilidade, estabilidade e confiança nas relações jurídicas. No âmbito do Direito Tributário, assume relevância ainda maior, em razão da complexidade e das consequências diretas que a tributação impõe a cidadãos e empresas. A segurança jurídica tributária visa assegurar que os contribuintes tenham clareza sobre as normas que regem suas obrigações fiscais, de modo a possibilitar o planejamento de suas atividades econômicas com tranquilidade, sem receio de mudanças repentinas e retroativas na legislação.

O princípio da segurança jurídica tem raízes profundas no pensamento jurídico ocidental e pode ser compreendido como o direito de todo indivíduo a um tratamento jurídico estável e previsível, sem surpresas legislativas ou interpretativas por parte do Estado. Em termos práticos, a segurança jurídica garante que o ordenamento jurídico seja claro e estável e que as mudanças normativas respeitem os direitos adquiridos e as expectativas legítimas dos cidadãos.

⁴ Expressão latina que significa “vir contra seus próprios atos”.

No campo tributário, esse princípio atua como proteção aos contribuintes contra a arbitrariedade do Estado, assegurando que as obrigações fiscais sejam estabelecidas de maneira clara e acessível, permitindo o conhecimento prévio de suas responsabilidades. O princípio da segurança jurídica é consequência direta do respeito ao Estado de Direito, no qual a previsibilidade e a confiança nas normas jurídicas são requisitos essenciais para o funcionamento harmonioso da sociedade (Baleeiro, 2010).

No Direito Tributário, o princípio da segurança jurídica está diretamente relacionado a outros princípios fundamentais, como os da legalidade, da irretroatividade e da tipicidade tributária. Esses princípios, combinados, asseguram que as relações entre o Fisco e o contribuinte sejam pautadas por normas claras, compreensíveis e aplicáveis de forma objetiva.

O princípio da legalidade, por exemplo, exige que nenhum tributo seja criado ou aumentado sem previsão em lei, enquanto a irretroatividade veda a cobrança de tributos sobre fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei tributária que os instituiu ou aumentou. A segurança jurídica, portanto, manifesta-se como proteção contra interpretações extensivas ou imprevisíveis das normas tributárias, garantindo que os contribuintes não sejam surpreendidos com obrigações fiscais desconhecidas ou derivadas de mudanças normativas abruptas.

A segurança jurídica no Direito Tributário assegura que o contribuinte tenha previsibilidade em suas obrigações fiscais e, ao mesmo tempo, proporciona estabilidade na interpretação e aplicação das normas tributárias (Ataliba, 2010). Ataliba (2010) destaca ainda que a segurança jurídica é essencial para que o contribuinte organize suas atividades econômicas com base na confiança de que as regras tributárias serão aplicadas de forma uniforme e previsível.

A segurança jurídica no Direito Tributário pode ser desdobrada em dois aspectos principais: segurança jurídica objetiva e segurança jurídica subjetiva. A segurança jurídica objetiva refere-se à estabilidade das normas e à previsibilidade de sua aplicação. A legislação tributária deve ser clara e estável, de modo que as regras estejam definidas desde o início, permitindo aos contribuintes cumpri-las com exatidão.

A segurança jurídica subjetiva, por sua vez, está relacionada à proteção da confiança legítima dos contribuintes nas ações e decisões das autoridades fiscais. A confiança legítima implica que o Estado não pode, de maneira

arbitrária, alterar suas interpretações e práticas fiscais sem justificativa razoável e sem respeitar os direitos e expectativas que os contribuintes formaram com base na legislação e nos entendimentos anteriormente adotados. Assim, o princípio da proteção da confiança legítima está intimamente ligado ao da segurança jurídica, sendo essencial para evitar que o contribuinte seja prejudicado por mudanças repentinas nas regras fiscais ou na interpretação das normas.

A confiança legítima é uma das expressões mais relevantes da segurança jurídica no Direito Tributário. Para Torres, a confiança nas normas e nas decisões da administração tributária é fundamental para que o contribuinte planeje suas atividades econômicas, financeiras e patrimoniais (Torres, 2007). A quebra dessa confiança pode gerar não apenas instabilidade, mas também a sensação de injustiça e insegurança, afetando o ambiente de negócios e o desenvolvimento econômico do país.

Um dos aspectos práticos da segurança jurídica no Direito Tributário é a necessidade de clareza nas normas fiscais e na atuação da administração tributária. A norma tributária deve ser redigida de forma acessível e compreensível para o contribuinte médio, evitando ambiguidades e interpretações dúbias que possam gerar incerteza quanto ao cumprimento de suas obrigações.

Além disso, a administração tributária deve atuar de forma transparente e previsível, respeitando os entendimentos consolidados e aplicando as normas de maneira uniforme. Mudanças interpretativas, quando inevitáveis, devem ser comunicadas de forma clara e acompanhadas de um período de adaptação, possibilitando que os contribuintes ajustem seus comportamentos à nova interpretação. Ataliba (2010) reforça que a administração tributária deve atuar com estrita observância dos princípios constitucionais, garantindo que as interpretações das normas não sejam alteradas de maneira imprevisível ou sem fundamentação jurídica adequada.

A segurança jurídica também é um princípio essencial para a realização de planejamentos tributários legítimos por parte dos contribuintes. O planejamento tributário visa minimizar a carga fiscal dentro dos limites da lei, utilizando estratégias permitidas pelo ordenamento jurídico. No entanto, para que o planejamento seja eficaz, é necessário que as regras tributárias sejam claras e estáveis, de modo que os contribuintes possam tomar decisões financeiras com base nas normas vigentes e em interpretações já consolidadas pela jurisprudência ou pela administração tributária.

Quando há insegurança jurídica, seja pela instabilidade normativa ou pela falta de clareza na aplicação das normas, o planejamento tributário torna-se arriscado e incerto. Por isso, a segurança jurídica é fundamental para promover um ambiente de negócios favorável, no qual as empresas possam planejar suas atividades econômicas com segurança e previsibilidade.

A segurança jurídica está presente no Direito Francês no *Rapport Public* de 2006, nos seguintes termos: “*les normes édictées doivent être claires et intelligibles, et ne pas être soumises, dans le temps, à des variations trop fréquentes, ni surtout imprévisibles*”⁵. A ideia é semelhante ao sistema jurídico brasileiro, sendo possível observar que esse também é um valor que o ordenamento francês busca preservar.

Esse princípio ainda garante a confiança do contribuinte e, consequentemente, estimula a eficácia social da norma jurídica, isto é, o cumprimento dos ditames contidos nas proposições, o acatamento pela comunidade e a produção dos efeitos projetados pelo legislador (Carvalho, 2018).

Conhecendo agora o papel de cada princípio, resta-nos ater, para finalizar esta primeira parte do estudo, sobre como resolver eventual conflito desses enunciados constitucionais diante de um caso concreto.

Isso é muito importante, pois o problema apresentado neste trabalho consiste em uma hipótese de confronto dessa natureza, de modo que o embasamento sobre como enfrentá-lo contribui significativamente para as reflexões pertinentes.

O conflito de princípios

Diferentemente das prescrições legais comuns, em que é possível adequar a aplicabilidade dependendo do contexto, seja pelo critério temporal (lei mais recente) ou pelo critério da especialidade, os princípios possuem uma aplicação mais pulverizada, de modo que não se trata de escolher “um ou outro”, mas sim de realizar um sopesamento (Machado, 2024).

Esse conflito é relevante, pois a antinomia entre princípios pode gerar injustiças se não for aplicada a interpretação mais adequada por meio do instrumento da ponderação, que, no caso concreto, é utilizada pelo intérprete para atribuir maior peso ao princípio que melhor resolve o problema (Torres, 2018).

⁵ As normas devem ser claras, inteligíveis e não suscetíveis de variações frequentes no tempo, e, sobretudo, não podem ser imprevisíveis (Tradução livre da Autora).

De acordo com Branco (2009): “a fórmula de ponderação não leva a resultados de antemão indisputáveis e previsíveis, mas expressa um modelo de racionalidade realizável. Presta-se como medida de racionalidade de decisões tomadas”.

A ponderação busca conferir maior racionalidade à questão abstrata que surge com a colisão de princípios, diretrizes abertas e igualmente adequadas naquele cenário. Isso é de extrema relevância para o objeto estudado neste trabalho, uma vez que a celeuma apresentada na justificativa do problema pesquisado se fundamenta justamente na colisão de valores da legalidade em face da segurança jurídica. Assim, a compreensão da mensuração oferece elementos relevantes que auxiliam nas reflexões.

Ocorre conflito de princípios quando duas ou mais normas constitucionais parecem, à primeira vista, apontar para soluções divergentes em determinada situação. No Direito Tributário, tais conflitos são comuns devido à multiplicidade de valores protegidos. Um exemplo clássico é o embate entre o princípio da legalidade e o princípio da irretroatividade, sendo esse conflito determinante para o objeto de estudo do presente trabalho.

O princípio da legalidade exige que todas as obrigações tributárias estejam fundamentadas em lei; por outro lado, o princípio da irretroatividade impede que leis novas tenham efeitos sobre fatos ocorridos no passado. Um conflito típico ocorre quando a administração tributária edita um ato normativo que altera a interpretação de uma norma existente e pretende aplicá-la de forma retroativa.

Imagine, por exemplo, uma mudança no entendimento do cálculo de determinado imposto. A autoridade fiscal, com base no princípio da legalidade, poderia argumentar que a nova interpretação, estando em conformidade com a lei, deve ser aplicada retroativamente. No entanto, o contribuinte poderia invocar o princípio da irretroatividade para se proteger contra essa aplicação, argumentando que ela viola a previsibilidade das obrigações fiscais e a segurança jurídica.

Embora a legalidade seja fundamental, a irretroatividade, por proteger a confiança do contribuinte no ordenamento jurídico, muitas vezes prevalece, especialmente quando há risco de efeitos punitivos ou onerosos sobre fatos passados.

Para esclarecer a questão do conflito de princípios, vejamos outro exemplo, agora relacionado ao princípio da capacidade contributiva e ao princípio da isonomia.

A capacidade contributiva defende a progressividade na tributação, de modo que quem possui maior riqueza contribua mais. Por outro lado, o princípio da isonomia exige que todos os contribuintes em situação equivalente sejam tratados de maneira igual. O problema surge quando se tenta aplicar regras que garantem a progressividade, mas que criam diferenciações entre contribuintes em situações aparentemente semelhantes.

Por exemplo, um tributo progressivo, que aumenta à medida que a renda do contribuinte cresce, pode ser considerado justo do ponto de vista da capacidade contributiva. Contudo, essa progressividade pode gerar questionamentos quanto à isonomia, especialmente quando pequenos detalhes na renda de contribuintes em faixas similares provocam grandes diferenças no valor dos tributos a serem pagos.

Com isso, percebe-se que esses conflitos são desafiadores e exigem uma abordagem ponderada. Nenhum princípio é absoluto, e a solução para tais conflitos depende de uma análise cuidadosa do caso concreto, considerando os valores que cada princípio busca proteger e as consequências de sua aplicação. A chave para a solução desses conflitos reside na interpretação constitucional e na busca por um equilíbrio que respeite tanto os direitos do Estado quanto os dos contribuintes, sobretudo por meio da ponderação.

TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO

A Regra Matriz de Incidência Tributária

A regra matriz de incidência tributária é um estudo imprescindível para possibilitar a compreensão aprofundada do que se pretende apresentar nesta pesquisa.

Trata-se de um conceito fundamental no Direito Tributário, referindo-se à estrutura que determina quando e como um tributo deve ser aplicado. Essa regra, consagrada no Código Tributário Nacional (CTN), é essencial para compreender a relação entre o Estado e os contribuintes, uma vez que define as condições sob as quais a obrigação tributária se estabelece.

Nas palavras do jurista Carvalho (2018), “além de oferecer ao analista um ponto de partida rigorosamente correto, sob o ângulo formal, favorece o trabalho subsequente de ingresso nos planos semântico e pragmático”.

A hipótese de incidência é o primeiro elemento da regra matriz e refere-se à descrição do fato gerador que, ao ocorrer, ativa a obrigação tributária. Esse fato gerador pode variar de acordo com o tipo de tributo: para o Imposto de Renda, por exemplo, está relacionado ao auferimento de renda ou proventos; para o ICMS, à circulação de mercadorias e à prestação de serviços de transporte.

De acordo com o art. 113 do CTN, a hipótese de incidência deve ser claramente definida na legislação tributária, garantindo que o contribuinte saiba com precisão quais fatos geradores estão sujeitos à tributação. Essa clareza é fundamental para a segurança jurídica, pois evita interpretações ambíguas e arbitrariedades por parte da administração tributária. O princípio da tipicidade tributária, visto anteriormente, está intimamente ligado a essa hipótese, pois exige que a descrição do fato gerador seja precisa e exhaustiva, permitindo que os contribuintes compreendam suas obrigações fiscais.

Além da materialidade do fato gerador, também se faz presente o aspecto pessoal (na figura do sujeito ativo e passivo) e o aspecto quantitativo (base de cálculo e alíquota).

A base de cálculo representa o valor sobre o qual o tributo será calculado. Em termos simples, é o montante que servirá como referência para a aplicação da alíquota do tributo. Por exemplo, no caso do Imposto sobre a Renda, a base de cálculo é a renda tributável do contribuinte; já no ICMS, é o valor da operação de circulação de mercadorias.

A definição da base de cálculo também deve estar claramente estabelecida na legislação tributária, conforme determina o CTN. A falta de clareza nesse aspecto pode levar a divergências na aplicação da alíquota e, conseqüentemente, a injustiças na tributação. É importante destacar que a base de cálculo pode ser fixada de diferentes formas, dependendo do tipo de tributo. No caso de tributos ad valorem, como o ICMS, a base é um percentual do valor da operação; em tributos como o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), a base de cálculo é o valor venal do imóvel.

A regra matriz de incidência tributária é essencial para o funcionamento do sistema tributário por várias razões. Primeiramente, proporciona segurança jurídica aos contribuintes, permitindo que conheçam de antemão quais fatos geradores estão sujeitos à tributação e como o valor devido será calculado. Essa previsibilidade é crucial para o planejamento tributário e para a confiança nas relações entre o Fisco e os contribuintes.

Além disso, a clareza na definição da hipótese de incidência e da base de cálculo evita litígios e conflitos entre a administração tributária e os contribuintes. Quando a legislação tributária é bem elaborada, reduz-se a margem para interpretações divergentes, garantindo que as regras sejam aplicadas de forma uniforme e equitativa.

A regra matriz de incidência também desempenha um papel fundamental na arrecadação tributária. Um sistema tributário bem estruturado, que define claramente as hipóteses de incidência e as bases de cálculo, resulta em uma arrecadação mais eficiente e justa. Isso se traduz em recursos financeiros que podem ser utilizados pelo Estado para financiar serviços públicos essenciais, como saúde, educação e infraestrutura.

Para que a obrigação tributária surja, a existência de todos os critérios é imprescindível, de modo que não se pode falar em hierarquia entre eles (Silva, 2019). Embora contenha diversos critérios, a regra matriz de incidência possui caráter unitário (Ataliba, 2010).

Em síntese, a regra matriz de incidência tributária é um elemento central do Direito Tributário. A correta aplicação desse conceito é vital para ga-

rantir a segurança jurídica, a previsibilidade e a equidade no sistema tributário, promovendo um ambiente mais justo e estável para os contribuintes e para a administração fiscal.

A Norma Jurídica Tributária Complementar

Para se alcançar as normas complementares, é necessária a compreensão da norma por si só e do que ela representa no campo tributário. Nesse contexto, a primazia da legalidade, vista anteriormente, corresponde a algo maior: a norma jurídica tributária. Através dela, estabelece-se a premissa do “tributo consentido” (Machado, 2024).

O jurista Carvalho (2018) define as normas jurídicas como “significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas”.

A norma jurídica garante aos contribuintes que não sejam surpreendidos com exações e que possam se preparar de forma objetiva para cumprir suas obrigações fiscais. Além disso, protege contra discricionariedades e arbitrariedades, uma vez que a lei estabelece critérios objetivos que devem ser observados no contexto prático capaz de atrair a incidência do tributo.

Esse ponto está, inclusive, na própria definição de tributo (artigo 3º do CTN): “[...] instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Isso evidencia que a discricionariedade existente na atividade administrativa ocorre apenas quando o texto legal prevê opções; caso contrário, não há margem de escolha para o administrador.

Notadamente, quando o legislador realiza o recorte de um denominado signo presuntivo de riqueza do contexto social para torná-lo hipótese de incidência tributária por meio de uma norma jurídica, não é possível ser excessivamente detalhista, uma vez que se torna impossível prever todas as possibilidades de fenômenos que podem ocorrer.

Para esse fim, existem as chamadas normas complementares, que permitem aproximar de forma mais eficaz a norma dos eventos que ocorrem na prática e, por exemplo, evitar a evasão fiscal, conforme Ribeiro (2007, p. 99) citado por Laurentiis (2022).

Essas normas diferem das leis complementares, pois “as normas complementares são leis materialmente falando, mas, formalmente, são atos

administrativos” (Machado, 2024). Não podem, portanto, inovar ou modificar a norma, apenas explicitá-la de modo a aproximá-la de um contexto fático, quando necessário.

As normas complementares estão previstas no artigo 100 do CTN e incluem: atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; decisões dos órgãos de jurisdição administrativa com eficácia normativa; práticas administrativas reiteradas; e convênios celebrados entre entes federados.

As autoridades administrativas, especialmente as secretarias da Receita Federal, dos Estados e dos Municípios, têm o poder de editar atos normativos que regulamentam e operacionalizam a aplicação das leis tributárias. Esses atos são essenciais para esclarecer pontos obscuros ou dúbios da legislação e garantir sua aplicação uniforme em todo o território nacional.

Um exemplo típico de norma complementar são as instruções normativas editadas pela Receita Federal do Brasil, que orientam os contribuintes sobre como cumprir suas obrigações fiscais. Essas instruções detalham procedimentos para o preenchimento de declarações, o pagamento de tributos e o cumprimento de obrigações acessórias, como a emissão de notas fiscais eletrônicas.

Outro tipo importante de norma complementar tributária são as decisões de órgãos administrativos, como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que possuem eficácia normativa. Essas decisões são relevantes porque padronizam o entendimento sobre questões tributárias, orientando a atuação do Fisco e proporcionando maior segurança jurídica aos contribuintes.

As decisões desses órgãos administrativos, quando reiteradas e pacificadas, adquirem caráter normativo, na medida em que orientam a interpretação e a aplicação das normas tributárias.

A prática administrativa reiterada, ou seja, a maneira pela qual o Fisco aplica de forma constante e uniforme a legislação tributária, também se configura como fonte de norma complementar. Esse tipo de norma é relevante porque, ao estabelecer uma prática administrativa estável, cria-se uma expectativa legítima por parte dos contribuintes de que a legislação será aplicada de maneira uniforme.

A importância das práticas reiteradas no sistema tributário é reconhecida pelo próprio CTN, que as inclui entre as fontes das normas complementares, reforçando que o comportamento habitual da administração tributária pode criar uma norma interpretativa válida e eficaz.

Por fim, os convênios celebrados entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios também são considerados normas complementares. Esses convênios têm como objetivo padronizar e harmonizar a aplicação da legislação tributária em situações que envolvem mais de um ente federado.

Um exemplo relevante são os convênios celebrados no âmbito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que permitem a adoção de regras uniformes entre os Estados, evitando conflitos e distorções fiscais entre as unidades federativas.

Para o objeto de estudo do presente trabalho, é importante compreender como os atos administrativos funcionam nesse panorama, o que será abordado a seguir.

O Ato Administrativo como Norma Complementar

A ação do Estado se manifesta por meio de seus órgãos funcionais, os quais possuem parcela de seu poder subdividido (Becker, 2018). Quando assim o fazem, o resultado constitui uma interpretação, não o objeto a ser interpretado (Messias, 2020).

Podemos classificar os atos administrativos como normas de estrutura ou organização, ao passo que se tornam enunciados de aplicação das normas de conduta dispostas em lei (Barroso, 2003 *apud* Messias, 2020).

O professor Messias (2020, p. 157) sustenta que “[...] a construção de sentido feita pelo intérprete a norma jurídica é mais importante que a mensagem normativa do texto de lei, elaborado pelo próprio legislador (em sentido amplo)”.

Os atos normativos oriundos da autoridade administrativa e que fazem parte do rol contido no artigo 100 do CTN podem variar desde portarias até instruções normativas. A edição dessas instruções, por exemplo, é muito frequente e, por vezes, realizada de forma desenfreada.

Até mesmo por isso, no ano de 2024, a Receita Federal, por meio desse tipo de norma complementar (IN nº 2.176, de 29 de fevereiro de 2024), revogou 124 instruções normativas que já haviam produzido seus efeitos e apenas sobrecarregavam o arcabouço de consulta à legislação tributária.

Devido à certa imprecisão que a lei apresenta, as normas complementares são fundamentais para assegurar um tratamento mais uniforme aos contribuintes, garantindo que a aplicabilidade seja realizada de acordo com

o objetivo que a lei pretende, funcionando como um verdadeiro guia para os agentes públicos (Machado, 2024).

Outro papel essencial é a função executória, ou seja, a capacidade dos atos administrativos de implementar as normas tributárias. Sem atos executórios, como notificações de lançamento de crédito tributário ou despachos administrativos que determinam a cobrança de tributos, a legislação tributária seria ineficaz. A administração tributária depende de uma série de atos administrativos para que os tributos possam ser corretamente cobrados e fiscalizados, incluindo a expedição de autos de infração, lançamentos tributários e outros atos.

Essa manifestação da autoridade administrativa notadamente acompanha as mudanças legislativas e, nesse sentido, é necessário analisar como ocorre a revisão desses atos, que foram utilizados para orientar o comportamento dos contribuintes.

A Revisão do Ato Administrativo pela Autoridade Fiscal

É certo que há um dinamismo jurídico presente na realidade, uma vez que os valores acompanham as mudanças de significado na sociedade e o Direito segue esse movimento. Nesse sentido, um ato administrativo editado com fundamento em determinada legislação restaria atualmente desatualizado caso houvesse alteração nessa norma.

Exatamente por isso, os atos administrativos podem ser revistos. Essa é uma característica do regime jurídico administrativo: a revogação de atos quando inoportunos ou inconvenientes, sem necessidade de interferência do Poder Judiciário, embora ainda seja possível sua apreciação⁶ (Carvalho, 2015).

Ocorre que, até o momento da revisão, milhares de contribuintes obedeceram aos comandos dessa fonte normativa. Quais seriam as consequências jurídicas para eles diante dessa alteração? Sob nenhuma perspectiva houve desobediência ou infração às regras; pelo contrário, houve fiel cumprimento das determinações legais.

O Estado, aqui nos referindo ao Poder Público de modo geral, estabelece normas de conduta por meio da subdivisão de seu poder entre os

⁶ Súmula 473 STF: "A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência e oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial".

órgãos. Quando o próprio Estado desobedece a uma regra que ele mesmo estipulou, ocorre uma contradição que torna impossível a existência de qualquer sistema jurídico (Becker, 2018). Permitir essa incongruência equivale a instaurar o arbítrio como princípio administrativo tributário (Carrazza, 2024).

Quando uma norma complementar é editada, ela como a própria denominação sugere, complementa uma norma existente. Assim, se a autoridade administrativa altera sua diretriz sob a justificativa de adequação ao que está atualmente vigente, isso de modo algum desnatura os atos praticados pelo contribuinte no passado, que foram realizados considerando a norma vigente à época.

Por isso, é importante compreender o critério material previsto na norma. Isso significa que, para fins deste estudo, interessa o “tempo no fato”, não o “tempo do fato” (Silva, 2019).

Essa distinção é destacada pelo professor Paulo de Barros Carvalho, do qual se pode extrair que o critério temporal está condicionado ao material, de modo que não se pode estipular um tempo para o nascimento do tributo; a incidência está atrelada à legislação aplicável à época de ocorrência do fato gerador (“*tempus regit actum*”) (Silva, 2019).

Não se deve confundir o “tempo no fato” com o lançamento tributário, este último previsto no artigo 142 do CTN. Isso porque o lançamento é declaratório, formalizando uma situação pretérita ocorrida sob a égide de determinada legislação; não se pode correlacionar o momento do lançamento com o momento da incidência.

Considerando essa premissa, o STJ, no REsp. 141.879/SP, já se pronunciou sobre o tema, prestigiando a chamada “teoria dos atos próprios” (Neto, 2016). Nas palavras do Ministro Ruy Rosado de Aguiar:

Sabe-se que o princípio da boa-fé deve ser atendido também pela administração pública, e até com mais razão por ela, e o seu comportamento nas relações com os cidadãos pode ser controlado pela teoria dos atos próprios, que não lhe permite voltar sobre os próprios passos depois de estabelecer relações em cuja seriedade os cidadãos confiaram (Brasil, 1998).

A verdade é que os atos normativos infralegais, como as instruções normativas, possuem eficácia normativa equivalente à das normas superiores, vinculando tanto a Administração quanto os contribuintes (Paulsen, 2022).

7 Expressão jurídica latina que significa: o tempo rege o ato.

O artigo 100 do CTN os considera normas complementares e busca proteger os contribuintes quando, no parágrafo único desse mesmo dispositivo, prestigia parcialmente a proteção da confiança, ao dispor que a observância dessas normas exclui a imposição de penalidades, como juros moratórios e atualização monetária da base de cálculo do tributo.

A obediência ao conteúdo dessas normas complementares é tão importante que o legislador quis resguardar, ao que se busca defender neste trabalho apenas parcialmente, o direito do contribuinte de não ser surpreendido com a aplicação de penalidades.

As mudanças e adequações que a Administração pretende realizar devem produzir efeitos dali em diante, obedecendo aos variados princípios constitucionais mencionados no início deste trabalho. Nesse sentido, discorda-se do professor Machado (2024, p. 104) quando este menciona que a norma complementar não assegura ao contribuinte o direito de não pagar um tributo que seja efetivamente devido, nos termos da lei.

Isso porque não se defende a não incidência de norma tributária, visto que tal defesa entraria em conflito com o primado da legalidade, mas apenas se busca que o comportamento do contribuinte, pautado em norma complementar contemporânea ao fato, seja integralmente obedecido no tempo correlato. No momento da prática do fato, existiam norma complementar e legislação material aplicável que permitiram o comportamento do contribuinte na forma em que foi realizado (ou a abstenção correspondente). Não há infração legal que justifique conferir ao contribuinte efeito retroativo com recolhimento de tributo.

O próprio Código Tributário Nacional fornece contribuição que parece se coadunar com a premissa defendida neste trabalho. Vejamos o teor do artigo 146:

A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Trata-se da proteção da confiança do contribuinte, de modo que não se pode falar em revisão de lançamento. O artigo mencionado refere-se ao critério jurídico utilizado para o lançamento realizado pela Administração, de modo que, mesmo após uma mudança na jurisprudência ou em decisão administrativa posterior, não se pode “voltar atrás”. Os novos critérios jurídicos só podem ser considerados em fatos futuros (Torres, 2018).

O artigo 146 do CTN não guarda relação com a problemática aqui estudada, visto que existe um dispositivo legal (artigo 100, parágrafo único, do CTN) que dispõe sobre a observância das normas complementares, mas com risco de mudança no critério jurídico a qualquer momento. Esse dispositivo pode ser aplicado de forma genérica aos contribuintes, em prol da legalidade, resguardando-os apenas de sofrer penalidades, embora ainda estejam sujeitos ao recolhimento de eventual saldo de tributo devido.

Pela forma exposta, ao que se observa na leitura dos dispositivos legais, aqueles que obtiveram um lançamento individualizado são mais dignos de proteção do que aqueles que, embora possuam situação não individualizada por meio de um lançamento, respeitam as normas complementares emanadas pelas autoridades públicas e se comportam de acordo com seus comandos.

Por esse motivo, utilizar-se-á o exemplo francês como forma de contribuir para a premissa legislativa brasileira, visando garantir maior segurança ao contribuinte, que, em detrimento do modelo vigente, se encontra inseguro e teme, a qualquer momento, ser surpreendido com novas responsabilidades tributárias e mudanças na dinâmica de cumprimento de suas obrigações.

ATOS ADMINISTRATIVOS SOB A ÓTICA FRANCESA

As Manifestações Administrativas como Fonte do Direito Francês

O ordenamento jurídico francês, baseado na legalidade contida em seu texto constitucional (artigo 34), possui como fontes do Direito a lei, com seu Código Geral de Impostos (CGI), as leis financeiras e as leis ordinárias, além da doutrina e da jurisprudência.

Entretanto, a doutrina não corresponde ao que se entende tradicionalmente como fruto de opiniões de estudiosos, mas sim a instruções expedidas por autoridades administrativas, com o objetivo de explicar a aplicação de determinadas leis, garantindo uma interpretação segura e uniforme do texto normativo.

As fontes regulamentares são relevantes, inclusive porque o Código Geral de Impostos possui quatro anexos de normas dessa categoria. Essas instruções são publicadas online no portal do governo francês⁸, na seção *Bulletin Officiel des Finances Publiques*⁹.

Os documentos que podem interpretar um texto fiscal não são exaustivos e podem incluir instruções normativas, circulares, respostas ministeriais, perguntas escritas de parlamentares publicadas no Diário Oficial, respostas da administração a pedidos individuais dos contribuintes relacionados a uma questão de direito, bem como posições publicadas no site oficial¹⁰ do governo francês, entre outros.

Além disso, os atos administrativos possuem caráter regulatório, conforme estabelecido pelo artigo L 10 do CGI, que confere à administração tributária a responsabilidade de estabelecer procedimentos administrativos. Isso abrange normas sobre a apresentação de declarações fiscais, a documentação necessária e os prazos para o cumprimento das obrigações tributárias.

⁸ O acesso pode ser feito em: bofip.impots.gouv.fr.

⁹ Boletim Oficial de Finanças Públicas (Tradução livre da Autora).

¹⁰ O acesso pode ser feito através do: www.impots.gouv.fr.

Tais atos regulatórios visam garantir a eficiência na arrecadação de tributos e a clareza nas obrigações dos contribuintes, promovendo uma relação transparente entre a administração e os cidadãos.

Os atos administrativos também demonstram adaptabilidade, característica crucial em um ambiente econômico em constante mudança. O artigo L13 do CGI autoriza a administração tributária a adotar medidas temporárias ou ad hoc, em resposta a situações excepcionais, como crises econômicas. Essa flexibilidade é essencial para a manutenção da justiça fiscal e para a promoção de um ambiente econômico favorável. A administração pode, por exemplo, emitir atos que estabeleçam incentivos fiscais para setores em dificuldade, contribuindo para a recuperação econômica.

A Revisão de Atos no Direito Francês

Os atos administrativos têm papel fundamental como fonte do direito tributário francês, atuando como mecanismos regulatórios que complementam e interpretam a legislação tributária vigente. A revisão de atos administrativos tributários no direito francês é um processo essencial para garantir a legalidade e a justiça nas decisões tomadas pela administração. Esse processo é regido por normas que permitem aos contribuintes contestar e, quando necessário, buscar a anulação de atos considerados irregulares ou abusivos. O sistema francês destaca-se pela possibilidade de revisão tanto administrativa quanto judicial, oferecendo múltiplos caminhos para a defesa dos direitos dos cidadãos.

Em primeiro lugar, a revisão administrativa constitui o nível inicial de contestação. Os contribuintes que discordam de uma decisão da administração tributária podem solicitar a reanálise do ato por meio de pedido de revisão, a ser apresentado ao órgão que emitiu a decisão original, geralmente acompanhado de provas e argumentos que justifiquem a demanda. O artigo L198 do Código Geral dos Impostos (CGI) prevê a possibilidade de apresentação de recursos administrativos pelos contribuintes, possibilitando uma nova avaliação do caso sem a necessidade de recorrer ao Judiciário.

Caso a revisão administrativa não atenda às expectativas do contribuinte, ou seja, seja indeferida, o próximo passo é a via judicial. Os contribuintes têm o direito de contestar os atos administrativos tributários perante o tribunal administrativo competente, conforme disposto no artigo R421-1 do Código de Justiça Administrativa. Nesse contexto, os juízes administrativos

examinam a legalidade dos atos impugnados, considerando se a administração respeitou os princípios do direito, incluindo o devido processo legal e a proteção dos direitos fundamentais.

Um aspecto relevante do processo judicial é a possibilidade de suspender a execução do ato administrativo enquanto a questão é analisada pelo tribunal. O artigo L521-1 do Código de Justiça Administrativa autoriza o juiz administrativo a decidir pela suspensão do ato se houver risco de danos graves e irreparáveis ao contribuinte. Essa medida cautelar é essencial para proteger os direitos dos cidadãos e evitar prejuízos durante a tramitação do processo.

Além disso, o sistema francês prevê um recurso especial denominado *recours pour excès de pouvoir* (recurso por excesso de poder), que permite aos tribunais administrativos avaliar se um ato administrativo ultrapassa os limites legais ou contraria a legislação vigente. Esse recurso é uma ferramenta relevante, pois possibilita aos contribuintes contestar atos administrativos que considerem abusivos ou desprovidos de fundamento legal adequado. O êxito nesse tipo de recurso pode resultar na anulação do ato impugnado.

No *Livre des procédures fiscales*, Section VI: *Conséquences et limites des procédures de rectification*¹¹, há menção aos artigos L77 a L80 CB sobre o objeto em estudo. No que mais interessa à presente análise, destaca-se a redação do artigo L80 A, que dispõe especificamente, em seu segundo parágrafo:

Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait faite connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapporté à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente¹².

Ou seja, quando o contribuinte tiver aplicado um texto fiscal segundo a interpretação divulgada pela administração em suas instruções ou circulares publicadas, e que não havia sido comunicada na data das operações em causa, não poderá ser exigido qualquer aumento com base em interpretação diferente. Assim, não pode a administração modificar a interpretação adotada à época em determinada circunstância, “uma vez aplicada a garantia, nada será obstáculo” (Gutmann, 2020).

11 Livro de Procedimentos Fiscais, Seção VI: Consequências e limites dos procedimentos de retificação (Tradução livre da Autora).

12 Quando o contribuinte tiver aplicado um texto fiscal segundo a interpretação que a administração deu a conhecer através das suas instruções ou circulares publicadas e que não tinha comunicado à data das operações em causa, não pode prosseguir qualquer aumento apoiando uma interpretação diferente (Tradução livre da Autora).

No sistema jurídico francês, observa-se a importância significativa atribuída à confiança do contribuinte, de modo que este pode sentir-se seguro ao confiar na informação contida em uma instrução, por exemplo, no momento da ocorrência do fato gerador do tributo. A administração não pode responsabilizá-lo caso venha a alterar posteriormente seu posicionamento, ainda que a nova interpretação seja considerada ilegal. O olhar recai sobre a norma regulamentar vigente à época do fato (Collet; Colin, 2017).

Além disso, o documento regulamentar publicado em 12/09/2012 no portal oficial¹³ estabelece as condições de aplicação da garantia e menciona expressamente que, quando a administração modificar sua interpretação, deve-se observar a data do fato gerador e verificar qual a doutrina vigente, o que se denomina *ratione temporis*¹⁴.

Como a interpretação é realizada em relação a uma legislação em vigor, convém refletir sobre o que ocorre quando essa lei é alterada. O primeiro parágrafo do artigo L80 A, mencionado anteriormente, complementa-se com a primeira parte do artigo L80 B, que dispõe: *“La garantie prévue au premier alinéa de l’article L80 A est applicable: 1° Lorsque l’administration a formellement pris position sur l’appréciation d’une situation de fait au regard d’un texte fiscal;”*¹⁵ [...]”.

Novamente, observa-se a sobreposição da segurança jurídica do contribuinte em detrimento da própria legalidade. As notas explicativas da diretiva que trata da aplicação dessa segurança destacam expressamente que não se pretende, com isso, transferir o poder legislativo para a administração tributária, mas sim oferecer proteção ao contribuinte e conferir verdadeiro caráter exigível às interpretações.

¹³ Identificador legal: BOI-SJ-RES-10-10-20

¹⁴ Em razão do tempo ou do prazo, dentro do qual deve ser praticado certo ato.

¹⁵ A garantia prevista no primeiro parágrafo do artigo L80 A é aplicável: 1° Quando a administração se tiver pronunciado formalmente sobre a apreciação de uma situação de facto relativa a um texto fiscal. (Tradução livre da Autora).

COMPARAÇÃO ENTRE OS SISTEMAS BRASILEIRO E FRANCÊS

Diante dos sistemas apresentados, o paralelo a ser feito entre as regras dos países consiste basicamente no impacto dos artigos 100 e 146 do Código Tributário Nacional em relação aos artigos L80 A e L80 B do Livro de Procedimentos Fiscais. O cenário subjacente a esses dispositivos é o mesmo; contudo, a profundidade no tratamento da segurança jurídica é o que os distingue.

Quando o Ministério das Finanças francês edita normas explicativas, estas integram a chamada doutrina administrativa, que constitui uma fonte complementar da norma fiscal francesa. Analogamente, essa fonte pode ser correlacionada ao artigo 100 do CTN.

Em ambos os países, existe uma multiplicidade de normas tributárias e uma dificuldade na harmonização dessas regras no contexto prático tributário. Exatamente por esse motivo, na França também existe a possibilidade dos chamados *rescrits fiscaux*, que correspondem ao procedimento de consulta fiscal previsto no Brasil (artigo 48, Lei nº 9.430/9616). Tudo isso tem como objetivo fornecer ao contribuinte esclarecimentos diante da complexidade das normas.

Entretanto, a diferença significativa reside no conflito dessa interpretação com a lei vigente. No sistema francês, a boa-fé do contribuinte ao seguir determinada interpretação à época do fato gerador pode sobrepor-se às formalidades legais vigentes, sempre em prol da segurança jurídica e da proteção da confiança.

No Brasil, a revisão não ocorre quando houve lançamento, predominando o aspecto subjetivo da incidência. Na França, pouco importa se houve ou não lançamento; a individualização do fato gerador a certo contribuinte depende da comprovação, pelo próprio contribuinte, de que adotou a interpreta-

16 Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

ção publicada pela administração tributária. Em caso positivo, prestigia-se a confiança depositada na manifestação da administração pública.

Considera-se a boa-fé do contribuinte no caso concreto, mas há um avanço no tratamento da problemática na medida em que a norma complementar é tratada com verdadeira força e exigibilidade, vedando surpresas inesperadas aos contribuintes e reconhecendo as posturas tomadas pela administração tributária, harmonizando o cenário da prática fiscal no território.

Da análise observada, é possível notar que o sistema brasileiro privilegia a legalidade: quando o contribuinte adota determinada orientação contida em uma instrução normativa, por exemplo, e posteriormente há alterações nessa norma regulamentar, ele é compelido a arcar com as exações decorrentes do novo entendimento. Nesse caso, a proteção existe apenas em relação a eventuais penalidades, mas não ao valor do tributo.

No sistema francês, por outro lado, privilegia-se a segurança jurídica e a proteção da confiança do contribuinte de forma mais intensa que a formalidade oriunda da legalidade, impedindo tanto a aplicação de penalidades quanto a cobrança retroativa de tributos. Dessa forma, nesse último sistema jurídico, evidencia-se como a garantia do contribuinte é mais robusta.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conclui-se, portanto, que a análise comparativa entre os sistemas tributários brasileiro e francês revela importantes lições para o aprimoramento do Direito Tributário nacional, especialmente no que se refere à segurança jurídica dos contribuintes. Ao observar as práticas francesas, que priorizam o princípio da irretroatividade dos atos administrativos, é possível vislumbrar um caminho para que o Brasil equilibre melhor os princípios da legalidade e da irretroatividade, garantindo maior estabilidade e previsibilidade aos contribuintes diante de mudanças legislativas ou administrativas.

A pesquisa demonstrou que o modelo francês oferece uma proteção mais robusta ao contribuinte, ao evitar a retroatividade dos efeitos de atos administrativos, o que pode servir como inspiração para o sistema brasileiro. A aplicação dessa experiência estrangeira, ainda que adaptada às peculiaridades locais, pode resultar em um sistema tributário mais justo e confiável, favorecendo o desenvolvimento econômico e social ao assegurar maior confiança nas relações jurídicas.

Assim, este estudo contribui não apenas para a academia, ao enriquecer o debate sobre o conflito de princípios no Direito Tributário, mas também para a sociedade, ao propor soluções que podem promover maior justiça fiscal. Por meio de um diálogo jurídico internacional, evidencia-se a importância de harmonizar os princípios jurídicos de forma que a segurança jurídica não seja comprometida em prol de ajustes normativos, beneficiando tanto o fisco quanto os contribuintes.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, G. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010.

BALEEIRO, A. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

BECKER, A. A. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2018.

BRANCO, P. G. **Juízo de ponderação na jurisdição constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. (Constituição [1988]). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 ago. 2024.

BRASIL. Código Tributário Nacional (CTN). **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172 compilado.htm. Acesso em: 12 ago. 2024.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/Ancias>. Acesso em: 12 ago. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (4. Turma). **REsp 141.879/SP**. Relator: Min. Ruy Rosado de Aguiar, 17 de março de 1998. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/271/771>. Acesso em: 12 ago. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RE 566.621/SP**. Relator: Min. Rosa Weber, 2012. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2565341>. Acesso em: 12 ago. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp. 1.445.763/PR**. Relator: Min. Mauro Campbell Marques, 1 de dezembro de 2015. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/564/890>. Acesso em: 12 ago. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 473. [S.l.:s.n.], 1969.** Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=1602>. Acesso em: 12 ago. 2024.

CARNEIRO, C. **Curso de direito tributário e financeiro.** 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2024.

CARVALHO, M. **Manual de direito administrativo.** 2. ed. [S.l.]: Editora. Juspodivm, 2015.

CARVALHO, P. B. **Direito tributário linguagem e método.** São Paulo: Noeses, 2018.

COLLET, M.; COLIN, P. **Procédures fiscales – contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt.** 3. ed. Paris: Thémis droit, 2017.

DIAS, K. J. **Fato tributário revisão e efeitos jurídicos.** São Paulo: Noeses, 2019.

FRANÇA. **Constituição Francesa.** França: [s.n.], 2024. Disponível em: <https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/2024-03/constitution-1958-vingt-cinquieme-revision.pdf> . Acessado em: 12 ago. 2024.

GUTMANN, D. **Droit fiscal des affaires.** França: Dalloz, 2010.

LAURENTIIS, T. **A garantia contra a mudança de interpretação pela administração tributária: um diálogo entre Brasil e França.** Revista Direito Tributário Atual, v. 52, p. 341-367, 2022.

LAVEZ, R. A. **Tipicidade fechada, determinação e cognoscibilidade: a legalidade entre conceitos “indeterminados” e cláusulas gerais.** Revista Direito Tributário Atual, v. 43, p. 354-382, 2019.

LINS, R. M. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Noeses, 2019.

MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Malheiros, 2024.

MARQUES, R. E. S. R. **Decisões em matéria tributária: jurisprudência e dogmática do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária.** 2. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: Editora JusPodivm, 2021.

MESSIAS, A. L. B. **Teoria da norma jurídica: interpretação concretizada e as relações tributárias**. São Paulo: Noeses, 2020.

NETO, L. F. **Segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios no direito tributário: nemo potest venire contra factum proprium**. Revista Direito Tributário Atual, v. 36, p. 222-239, 2016.

PAULSEN, L. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

REPÚBLICA FRANCESA **Boletim Oficial de Finanças Públicas**. França: [s.n.], 2020. Disponível em: <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/616-PGP.html/identifiant%3DBOI-SJ-RES-10-10-20-20120912>. Acessado em: 05 de agosto de 2024.

RIBEIRO, R. L. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. 2. ed. [S.l.]: Editora: Lumen Juris, 2024.

SILVA, C. P. **O tempo no direito tributário: estudo semiótico do critério temporal da regra-matriz de incidência tributária**. São Paulo: Noeses, 2019.

TORRES, R. L. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Processo, 2018.

TORRES, R. L. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

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, v. 7, n. 7, p. 66-89, 2010.

SOBRE A AUTORA

Beatriz Otero Biancato

É advogada autônoma com ênfase no Direito Tributário Municipal e Professora de Cursos livres. Possui graduação em Direito pela Escola Superior de Administração, Marketing e Comunicação de Santos - ESAMC (2018). É pós-graduada em Direito Tributário pela EBRADI e Mestra em Direitos Fundamentais pela Universidade da Amazônia. Colunista Jurídica no Jornal A Estância do Guarujá e Autora do "Tributário Sem Mistério". Também é autora pela Editora Dialética da obra "Noções de Direito Tributário Municipal". Atualmente é Secretária Geral Adjunta na OAB Subseção Guarujá/SP.

ÍNDICE REMISSIVO

A

administração pública 16, 19, 36, 44

administração tributária 15, 26, 28, 30, 31, 33, 35, 39, 40, 42, 44, 47

administrativos tributários 11, 13, 40

B

Brasil 6

D

decreto presidencial 18

desenvolvimento econômico 12, 26, 45

direito 11, 12, 13, 24, 37, 39, 40, 41, 46, 47, 48

direitos adquiridos 24, 35

direitos fundamentais 41

F

fiscais 16, 19, 20, 21, 22, 24, 25, 26, 28, 30, 32, 33, 34, 39, 40

francesa 10, 11, 12, 23, 43

I

incidência tributária 15, 16, 17, 30, 31, 32, 46, 48

J

jurídico 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 20, 22, 23, 24, 26, 27, 28, 35, 36, 37, 38, 39, 42, 44, 45

jurisprudência 26, 37, 39, 47

L

legalidade 10, 12, 14, 15, 16, 18, 19, 20, 22, 24, 25, 28, 32, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 44, 45, 47

legislação 10, 11, 12, 13, 15, 17, 18, 19, 20, 21, 23, 24, 25, 26, 30, 31, 33, 34, 35, 36, 37, 40, 41, 42, 43

legislações 10

legislador 14, 15, 16, 21, 27, 32, 34, 37

legislativas 11, 21, 24, 35, 45

legislativo 18, 19, 23, 42

lei 11, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 25, 26, 27, 28, 32, 34, 35, 37, 39, 42, 43

leis 14, 18, 19, 21, 22, 28, 32, 33, 39, 46

N

norma jurídica 11, 13, 23, 27, 32, 34, 48

normas 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 20, 21, 22, 24, 25, 26, 27, 28, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 43, 46

normativos 10, 13, 18, 19, 33, 34, 36, 45

O

obrigação tributária 15, 16, 18, 23, 30, 31

ordenamento jurídico 10, 11, 12, 13, 14, 18, 22, 24, 26, 28, 39

P

planejamento 19, 20, 23, 24, 26, 27, 31

políticas públicas 10, 12

princípio 12, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 36, 45

princípios 10, 11, 12, 13, 14, 15, 23, 25, 26, 27, 28, 37, 41, 45

princípios tributários 10, 11, 13, 14

processo 18, 19, 40, 41, 43

públicas 6

S

segurança jurídica 10, 11, 12, 13, 19, 20, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 30, 31, 32, 33, 42, 43, 44, 45

serviços públicos 31

sistema constitucional 11

sistema francês 10, 40, 41, 43, 44

sistema normativo 23

sociedade 12, 25, 35, 45

T

tribunal administrativo 40

tributárias 10, 12, 14, 15, 16, 17, 18, 21, 22, 25, 26, 28, 33, 35, 38, 39, 43, 48

tributário 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 18, 20, 21, 25, 26, 27, 31, 32, 33, 35, 36, 40, 43, 45, 46, 47, 48

tributo 14, 15, 16, 17, 18, 19, 22, 25, 29, 30, 31, 32, 36, 37, 38, 42, 44

tributos 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 25, 29, 31, 33, 35, 40, 44

V

violação 16, 19

