

**LUCIANO ALAOR BOGO**

**ELISÃO TRIBUTÁRIA: LICITUDE E ABUSO DO DIREITO**

**Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de mestre em Direito. Setor de Ciências Jurídicas. Programa de Pós-Graduação em Direito. Universidade Federal do Paraná.**

**Orientador: Professor Doutor José Roberto Vieira**

**CURITIBA  
JANEIRO DE 2005**

## TERMO DE APROVAÇÃO

LUCIANO ALAOR BOGO

ELISÃO TRIBUTÁRIA: LICITUDE E ABUSO DO DIREITO

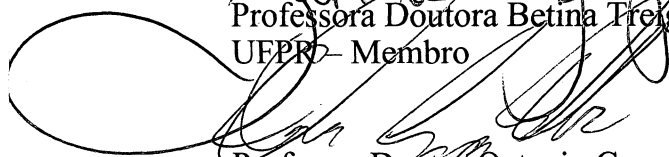
Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito, do Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná – PPGD – UFPR, pela seguinte banca examinadora:



Professor Doutor José Roberto Vieira –  
UFPR – Orientador/Presidente



Professora Doutora Betina Treiger Gruppenmächler  
UFPR – Membro



Professor Doutor Octavio Campos Fischer  
Universidade Tuiuti e Unibrasil – Membro

Curitiba, 28 de março de 2005

Ao Professor José Roberto Vieira, agradeço a paciência, a orientação e o apoio incondicionais durante o curso de mestrado.

“A costa de que se havia de formar Eva, tirou-a Deus a Adão dormindo, e não acordado, para mostrar quão dificultosamente se tira aos homens, e com quanta suavidade se deve tirar ainda o que é para seu proveito.

(...)

Com tanta suavidade como isto, se há de tirar aos homens o que é necessário para sua conservação. Se é necessário para conservação da Pátria, tire-se a carne, tire-se o sangue, tirem-se os ossos, que assim é razão que seja; mas tire-se de tal modo, com tal indústria, com tal suavidade, que os homens não o sintam, nem quase o vejam.

(...)

Mas que indústria poderá haver para que os tributos se não sintam, para que sejam suaves e fáceis de levar? Que indústria?

(...)

Queremos que os meios de conservação pareçam suaves? *Non pro una gente, sed pro universo Mundo.*

Não sejam os remédios particulares, sejam universais: não carreguem os tributos somente sobre uns, carreguem sobre todos.

Não se trate de salgar só um gênero de gente: *Non pro una gente: reparta-se, e alcance o sal a terra: Vos estis sal terrae.*”

(Padre Antônio Vieira. Sermão de Santo Antônio. Igreja das Chagas (Lisboa), 1642)

## SUMÁRIO

<b>ABREVIATURAS</b> .....	10
<b>RESUMO</b> .....	11
<b>APRESENTAÇÃO</b> .....	13
<b>SEÇÃO I - REFERENCIAL TEÓRICO-METODOLÓGICO</b> .....	20
1. INTRODUÇÃO .....	20
2. NOÇÃO INICIAL DE CIÊNCIA DO DIREITO .....	21
3. O DIREITO COMO SISTEMA .....	26
4. A FALSA AUTONOMIA CIENTÍFICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO .....	31
5. A RELAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E OS DEMAIS RAMOS DO DIREITO.....	39
6. METODOLOGIA E ÂMBITO DA INVESTIGAÇÃO CIENTÍFICO-JURÍDICA.....	40
<b>SEÇÃO II – CONTEXTO INTERDISCIPLINAR DA EVASÃO E DA ELISÃO TRIBUTÁRIAS</b> .....	44
1. INTRODUÇÃO .....	44
2. O ESTADO E A TRIBUTAÇÃO .....	46
3. OS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS, A GLOBALIZAÇÃO, A EVASÃO E A ELISÃO .....	53
4. PERDA DE ARRECADAÇÃO E REGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO .....	57
5. O ESTADO E A GLOBALIZAÇÃO .....	60
6. ENCERRAMENTO DA SEÇÃO.....	66
<b>SEÇÃO III – DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO</b> .....	68
1. O CARÁTER CONSTITUCIONAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....	68
2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS FUNDAMENTAIS .....	70

2.1. A NOÇÃO DE PRINCÍPIO .....	70
2.2. DISTINÇÃO ENTRE PRINCÍPIOS E REGRAS .....	72
2.3. PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO BRASIL .....	74
2.3.1 Princípio Republicano .....	76
2.3.2 Princípio Federativo .....	78
2.3.3 Princípio do Estado Democrático de Direito .....	80
2.3.4 Princípio da Tripartição de Funções (Separação de Poderes) .....	82
2.3.5 Direitos e Deveres Fundamentais .....	85
2.3.6 Objetivos do Estado .....	87
3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS .....	89
4. A INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL E O CONSTITUCIONALISMO MODERNO .....	91
4.1. PRINCÍPIOS E MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL .....	91
4.2. CONFLITO DE REGRAS E COLISÃO DE PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS .....	95
4.3. COLISÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS E BENS JURÍDICOS CONSTITUCIONAIS .....	97
4.4. OS RUMOS DO CONSTITUCIONALISMO MODERNO .....	98
5. A DOCTRINA ESTRANGEIRA E A DIVERSIDADE DE AMBIENTES CONSTITUCIONAIS .....	100
<b>SEÇÃO IV - EVASÃO E ELISÃO TRIBUTÁRIAS: PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E QUESTIONAMENTOS PERTINENTES AO TEMA .....</b>	<b>102</b>
1. INTRODUÇÃO .....	102
2. A ESTRUTURA DA NORMA-PADRÃO DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA .....	104
2.1. JUSTIFICAÇÃO .....	104
2.2. A ESTRUTURA LÓGICO-FORMAL DA NORMA JURÍDICA .....	104
2.3. A ESTRUTURA LÓGICO-FORMAL DA NORMA DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA .....	110
2.3.1. Considerações gerais .....	110
2.3.2. O antecedente: critério material .....	115
2.3.3. O antecedente: critério espacial .....	122

2.3.4. O antecedente: critério temporal .....	123
2.3.5. O conseqüente: critério pessoal .....	126
2.3.6. O conseqüente: critério quantitativo .....	128
2.3.7. A destinação do tributo como critério na norma-padrão de incidência tributária .....	131
3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E QUESTIONAMENTOS PERTINENTES .....	133
3.1. LEGALIDADE .....	133
3.1.1. A legalidade genérica no direito comparado .....	134
3.1.2. A legalidade tributária .....	137
3.2. TIPICIDADE E VEDAÇÃO DE ANALOGIA .....	141
3.3. SEGURANÇA JURÍDICA .....	149
3.4. ISONOMIA TRIBUTÁRIA .....	150
3.4.1. Igualdade genérica .....	150
3.4.2. Igualdade tributária .....	152
3.5. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....	154
3.5.1. A noção do princípio .....	154
3.5.2. Capacidade contributiva e isonomia .....	160
3.5.3. Capacidade contributiva e outros valores constitucionais .....	161
3.6. A ISONOMIA E O DUPLO ASPECTO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ..	162
3.7. ESGOTAMENTO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS E FISCALIZAÇÃO COMO DEVER DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	165
3.8. PRATICABILIDADE, PRESUNÇÕES E FICÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO .....	170
3.9. PROIBIÇÃO DE TRIBUTAÇÃO COM EFEITO DE CONFISCO .....	175
3.10. LIBERDADE, PROPRIEDADE E AUTONOMIA PRIVADA .....	176
3.11. IRRETROATIVIDADE DAS LEIS E ANTERIORIDADE .....	182
4. ENCERRAMENTO DA SEÇÃO .....	184

<b>SEÇÃO V – EVASÃO E ELISÃO TRIBUTÁRIAS - REGIME JURÍDICO NO DIREITO BRASILEIRO</b> .....	185
1. INTRODUÇÃO .....	185
2. A DEFINIÇÃO DE EVASÃO E ELISÃO TRIBUTÁRIAS: DIVERGÊNCIAS DE TERMINOLOGIA E CONTEÚDO .....	186
3. AS FASES DO DEBATE SOBRE A ELISÃO TRIBUTÁRIA .....	192
4. A OCORRÊNCIA DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO COMO CRITÉRIO PARA DISTINÇÃO ENTRE EVASÃO E ELISÃO TRIBUTÁRIAS.....	195
5. ELISÃO, SIMULAÇÃO, FRAUDE E DOLO .....	198
5.1. A SIMULAÇÃO .....	198
5.2. O DOLO .....	201
5.3. O GÊNERO FRAUDE .....	202
5.4. SIMULAÇÃO, DOLO E FRAUDE: HIPÓTESES DE EVASÃO TRIBUTÁRIA .....	204
6. INTERPRETAÇÃO SEGUNDO A REALIDADE ECONÔMICA .....	208
7. O NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO .....	213
8. ELISÃO TRIBUTÁRIA EFICAZ E INEFICAZ .....	217
9. ELUSÃO TRIBUTÁRIA .....	220
10. O CONTROLE DO COMPORTAMENTO ELUSIVO: NORMAS PREVENTIVAS ESPECÍFICAS E GERAIS ANTIELISÃO .....	227
10.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS .....	227
10.2. NORMAS PREVENTIVAS ESPECÍFICAS OU DE CORREÇÃO .....	229
10.3. NORMAS GERAIS DE REPRESSÃO À ELISÃO .....	230
11. A ELISÃO NO DIREITO POSITIVO BRASILEIRO .....	236
11.1. INTRODUÇÃO .....	236
11.2. O ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL .....	236
11.2.1. Norma geral antielisão/antiabuso? .....	237
11.2.2. Inconstitucionalidade material? .....	243
11.2.3. Norma anti-simulação/antievasão? .....	244
11.2.4. Conclusão sobre o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.....	246



11.3.	SOBRE A POSSIBILIDADE DE UMA NORMA GERAL ANTELISÃO NO DIREITO BRASILEIRO .....	253
12.	ELISÃO TRIBUTÁRIA, ABUSO DO DIREITO E FRAUDE À LEI .....	258
12.1.	INTRODUÇÃO.....	258
12.2.	A INFLUÊNCIA DA LEGISLAÇÃO CIVIL NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	259
12.3.	O ABUSO DE DIREITO E A FRAUDE À LEI NO DIREITO CIVIL .....	262
12.3.1.	Abuso do direito .....	262
12.3.2.	Fraude à lei .....	267
12.3.3.	Abuso de direito, fraude à lei e simulação .....	270
12.3.4.	A nulidade do negócio jurídico .....	271
12.4.	ELISÃO TRIBUTÁRIA E ABUSO DO DIREITO .....	272
12.4.1.	Introdução .....	272
12.4.2.	Pressupostos para o reconhecimento do abuso do direito em tema de elisão tributária .....	277
12.4.3.	Do procedimento para o reconhecimento do abuso do direito .....	283
12.4.4.	Das conseqüências do reconhecimento do abuso do direito .....	284
12.5.	OBJEÇÕES DA DOCTRINA QUANTO À APLICAÇÃO DA TEORIA DO ABUSO NO DIREITO NO CAMPO DA ELISÃO TRIBUTÁRIA.....	286
12.5.1.	Introdução .....	286
12.5.2.	Ausência de colisão de princípios e de valores constitucionais.....	287
12.5.3.	Inexistência de limites tributários aos princípios da autonomia privada e da liberdade de contratar e conseqüente impossibilidade do abuso do direito.....	290
12.5.4.	Interpretação econômica.....	291
12.5.5.	Legalidade, tipicidade e analogia.....	292
12.5.6.	Segurança jurídica.....	296
12.6.	ELISÃO TRIBUTÁRIA E FRAUDE À LEI .....	298
12.7.	CONCLUSÃO QUANTO À ELISÃO TRIBUTÁRIA E O ABUSO DO DIREITO .....	302
13.	APLICANDO A TEORIA .....	305
13.1.	INTRODUÇÃO .....	305
13.2.	PRIMEIRA HIPÓTESE – SIMULAÇÃO – ILICITUDE .....	305

13.3.	SEGUNDA HIPÓTESE – ELISÃO – ABUSO DO DIREITO - ILICITUDE .....	307
13.4.	TERCEIRA HIPÓTESE – ELISÃO LEGÍTIMA – LICITUDE .....	310
14.	ENCERRAMENTO DA SEÇÃO .....	313
	<b>CONCLUSÕES</b> .....	<b>314</b>
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..</b> .....	<b>339</b>

## ABREVIATURAS

**Art. ou arts.:** artigo ou artigos, respectivamente.

**CC:** Código Civil

**Cf. ou cf.:** Conforme; compare ou confronte com.

**CF:** Constituição Federal

**CTN:** Código Tributário Nacional

**v.:** vide (remete o leitor a outro texto ou a outro trecho do mesmo texto)

**v.g.** verbi gratia. por exemplo

## RESUMO

### TÍTULO - ELISÃO TRIBUTÁRIA: LICITUDE E ABUSO DO DIREITO

O estudo tem por objetivo investigar, analisar e julgar os limites do exercício da autonomia privada do contribuinte, na busca da realização de atos ou negócios jurídicos que importem uma menor carga tributária, ainda que atingindo resultado econômico ou jurídico equivalente daqueles atos ou negócios jurídicos que estariam sujeitos a normas tributárias mais gravosas, comportamento usualmente classificado como evasão fiscal, quando ilícito, ou elisão tributária, quando lícito. Inicia descrevendo o referencial teórico-metodológico a partir do qual o estudo é desenvolvido. Apresenta breve referência multidisciplinar da evasão e da elisão tributárias, tendo como pano de fundo o cenário mundial da globalização, a fim de demonstrar a importância do tema nos planos social, político e econômico. Enfatiza o caráter constitucional do Direito Tributário brasileiro, deduzindo a noção de princípio e sua distinção das regras jurídicas, apontando os princípios constitucionais fundamentais na Constituição do Brasil e os métodos de interpretação constitucional no atual estágio do constitucionalismo moderno. Examina e avalia os principais questionamentos necessários à compreensão do tema da elisão tributária, assim como os princípios constitucionais envolvidos na investigação proposta, demonstrando que, subjacente à análise e crítica da elisão tributária, faz-se presente a colisão de valores constitucionais fundamentais. Apresenta as distinções comumente feitas pela doutrina entre evasão e elisão tributárias, criticando seus equívocos e apontando seus acertos. Reconhece a simulação, o dolo e a fraude em geral como hipóteses de evasão tributária. Avalia as diversas formas de controle da elisão tributária, a partir de referências do direito comparado. Examina e critica as normas do direito positivo brasileiro que dispõem sobre o tema. Julga a possibilidade, no direito interno, da existência de uma norma geral antielisão. Sopesa a relação recíproca das normas tributárias com as normas de direito privado e os limites da influência de umas sobre as outras. Identifica as noções básicas dos institutos do abuso do direito e da fraude à lei, no direito civil, e julga a possibilidade de sua aplicação no campo da elisão tributária. O estudo pretende, ao final, apresentar uma fundamentação teórica que permita identificar, no plano da dogmática jurídica, o limite entre a licitude e a ilicitude da conduta do contribuinte praticada com o objetivo de eliminar ou reduzir a imposição dos tributos, tendo como parâmetro o ordenamento jurídico brasileiro.

Palavras-chave: tributário / constitucional / princípios / planejamento tributário / elisão / evasão / norma antielisão / abuso de direito

## RIASSUNTO

### TITOLO – ELUSIONE FISCALE: LECITEZZA ED ABUSO DEL DIRITTO

Lo scopo di questo lavoro è investigare, analizzare e giudicare i limiti dell'esercizio dell'autonomia privata del contribuente, in cerca di realizzare atti o negozi giuridici che significhino una minore carica tributaria e che riescano a raggiungere un risultato economico e giuridico equivalente agli atti e ai negozi giuridici sottomessi a norme tributarie più gravose, comportamento questo usualmente classificato come evasione fiscale, se illecito, o elusione fiscale, se lecito. Inizia descrivendo il referenziale teorico-metodologico su cui si svolge questo studio. Poi, fa una breve referenza multidisciplinare all'evasione ed all'elusione fiscale, prendendo in considerazione lo scenario mondiale della globalizzazione, con l'obiettivo di dimostrare l'importanza del tema nei piani sociale, politico ed economico. Enfatizza, ancora, il carattere costituzionale del diritto tributario brasiliano, da dove deduce la nozione di principio e la sua rispettiva diversità con regole giuridiche, segnalando i principi costituzionali fondamentali nella Costituzione Brasiliana ed i metodi di interpretazione costituzionale nell'attuale fase del costituzionalismo moderno. Esamina e analizza i principali argomenti necessari alla comprensione del tema dell'elusione fiscale, anche come i principi costituzionali coinvolti in questo lavoro, dimostrando che dietro l'analisi e la critica dell'elusione fiscale c'è la collisione dei valori costituzionali fondamentali. Palesa le distinzioni fatte di solito dalla dottrina tra evasione ed elusione fiscale, criticando i suoi equivoci ed indicando le sue completezze. Riconosce la simulazione, il dolo e la frode in genere come ipotesi di evasione fiscale. Considera le diverse forme di controllo dell'elusione fiscale, avendo come sostegno il diritto comparato. Esamina e critica le norme del diritto positivo brasiliano che trattano il tema. Ammette la possibilità, nel diritto interno, dell'esistenza di una norma generale 'antielusione'. Analizza il rapporto reciproco delle norme tributarie con le norme del diritto privato ed i limiti dell'influenza tra loro stesse. Identifica le nozioni di base degli istituti dell'abuso del diritto e della frode alla legge, nel diritto civile, ed ammette la possibilità della sua utilizzazione nel campo dell'elusione fiscale. Il codesto studio pretende, alla fine, presentare un fondamento teorico che permetta identificare, nel piano della dogmatica giuridica, il limite tra la condotta lecita ed illecita del contribuente fatta con lo scopo di eliminare o ridurre l'imposizione dei tributi, avendo come parametro l'ordinamento giuridico brasiliano.

Parole chiavi: tributario / costituzionale / principi / programmazione tributaria / elusione / evasione / norma antielusione / abuso del diritto.

## APRESENTAÇÃO

O objetivo deste estudo é investigar, analisar e julgar as normas de direito tributário que dispõem sobre os limites do exercício da autonomia privada do contribuinte, na busca da realização de atos ou negócios jurídicos que importem uma menor carga tributária, ainda que atingindo resultado econômico ou jurídico equivalente ao daqueles atos ou negócios jurídicos que estariam sujeitos a normas tributárias mais gravosas. Concomitantemente, procede-se à avaliação da relação das normas tributárias com as de direito privado, com o escopo de tentar apresentar respostas aos problemas jurídicos surgidos em uma determinada situação concreta, a partir do exercício, pelo contribuinte, do chamado planejamento tributário.

A intenção final é apresentar uma fundamentação teórica que permita identificar, no plano da dogmática jurídica, o limite entre a licitude e a ilicitude da conduta do contribuinte praticada com o objetivo de eliminar ou reduzir a carga tributária, tendo como parâmetro o ordenamento jurídico brasileiro.

O tema é antigo e controvertido, divergindo a doutrina tanto quanto às possibilidades e limitações atribuídas a essa prática do contribuinte, como em relação ao conteúdo semântico das definições atribuídas ao comportamento lícito ou ilícito do contribuinte, realizado com o mencionado objetivo.

Até meados do século passado, o debate doutrinário, à vista das tímidas disposições legislativas sobre o tema, havia levado, de um modo geral, à distinção de duas categorias essenciais: a) a evasão tributária, correspondente à conduta ilícita do contribuinte, tendente a evitar a ocorrência do fato jurídico tributário, ou obter a redução ou diferimento do tributo, mediante a adoção de práticas tais como a simulação, o dolo e a fraude fiscal, ou seja, os atos ou negócios defeituosos, normalmente com vício de nulidade, que poderiam constituir ilícitos civis ou penal-tributários; b) a elisão tributária, considerada como a conduta lícita, praticada pelo

contribuinte com o objetivo de impedir a realização do fato jurídico tributário, reduzir ou postergar o pagamento do tributo, praticando outro ato ou negócio jurídico lícito, normalmente atípico ou não usual, mas que atinge resultado econômico e/ou jurídico idêntico ou semelhante àquele ato ou negócio típico que estaria submetido à norma de incidência tributária mais gravosa.

Posteriormente, a essa clássica distinção entre evasão e elisão tributária, fundada exclusivamente na dicotomia lícito/ilícito, foram sendo introduzidos novos elementos, como o abuso do direito, a fraude à lei e a eficácia decorrente do princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva, o que ensejou novas discussões e polêmicas.

Esse debate voltou à pauta do dia com a introdução de um parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, pela Lei Complementar n. 104/2001. Tal norma, provavelmente inspirada no modelo do direito francês, teria por objetivo constituir-se em uma cláusula geral antielisão, visando reprimir o abuso do direito e o abuso de formas. A alteração legislativa inspirou toda sorte de interpretações, fundadas, na maioria das vezes, em paradigmas axiológicos diversos, levando a entendimentos de um ao outro extremo das possibilidades abertas pelo trabalho hermenêutico.

Se a doutrina é unânime quanto à condenação da prática da evasão tributária e a necessidade de sua repressão, o mesmo não se diga em relação à elisão tributária. Assim, embora ambos os comportamentos apresentem-se relevantes, tanto do ponto de vista jurídico, como do econômico e social, a complexidade do último avulta com maior intensidade.

*Sob o aspecto jurídico*, essa relevância e complexidade mostram-se evidentes quando se percebe que o debate envolve o conflito entre princípios e valores constitucionais.

De um lado desse conflito, presentes estão os princípios gerais da liberdade, da legalidade e da segurança jurídica, robustecidos, no campo da atividade econômica,

por outros específicos, como o da autonomia contratual, da propriedade privada, da livre iniciativa, da livre concorrência e da liberdade de exercício da profissão. Na seara tributária, a liberdade é assegurada também pela legalidade estrita, pela anterioridade, pela proibição de tributação com efeito de confisco e outros.

De outro lado, porém, princípios constitucionais de igual relevância determinam que o custeio do Estado seja financiado por todos, de acordo com sua capacidade contributiva. Embora o texto constitucional indique a solidariedade tributária como princípio explícito apenas ao tratar das contribuições para a seguridade social (CF, art. 195), tal postulado é extraído do dever geral de justiça e solidariedade social (CF, art. 3º, I), além de ser decorrência da isonomia, geral e tributária. Dela decorrem, igualmente, os princípios da universalidade e da generalidade na imposição dos tributos.

Nesse entretanto, aparecem também os princípios do livre mercado e da livre concorrência, que não deveriam ser afetados por uma tributação desigual, não podendo o tributo servir como forma de desequilíbrio do mercado e da concorrência.

A economia lícita de tributos, chamada normalmente de elisão tributária, não é passível de censura, desde que o contribuinte atue dentro dos parâmetros impostos pelo ordenamento jurídico. A busca pela economia nos gastos e redução de custos é tendência natural e integra a concepção das atividades econômicas e empresariais.

No atual cenário de globalização, marcado pela alta competitividade entre as empresas e pela elevada carga tributária, o recurso à economia legítima de tributos representa, para aqueles contribuintes que conscientemente optam por não ingressar no caminho da ilegalidade, uma necessidade cada vez mais recorrente.

Mas não se pode negar que essa economia de tributos, ainda que mediante procedimentos lícitos, acarreta desigualdades e desequilíbrios nos sistemas tributários, porquanto, subjacente ao ato elusivo, presente está uma conduta reveladora de capacidade econômica que, assim, deveria sujeitar-se à incidência da norma tributária sobre ela aplicável, em homenagem à isonomia e à capacidade contributiva. Assim, se



se reconhece o legítimo direito do contribuinte de procurar realizar seus negócios pelo modo que lhe acarrete a menor carga tributária, também se deve reconhecer como correta a ação do Estado visando frear as possibilidades da elisão, na busca da igualdade e da justiça tributárias.

Essa atitude do Estado, evidentemente, apenas pode trilhar o caminho da legalidade, a partir da legitimidade outorgada e dos limites impostos pela Constituição Federal.

Descobrir se esse caminho existe e como é possível trilhá-lo é o tema do presente estudo.

A complexidade jurídica da questão, portanto, mostra-se flagrante. Embora a evolução da doutrina constitucional tenha levado à indicação de métodos interpretativos específicos para a solução da colisão de princípios constitucionais, a resposta no caso concreto nem sempre se mostra fácil.

Ao intérprete exige-se muito mais do que a simples verificação da subsunção do conceito do fato ao conceito da lei, pois que a heterogeneidade dos fatos ocorridos no mundo fenomênico e, principalmente, no campo da atividade econômica, em um mundo globalizado, torna necessária a compreensão do fenômeno jurídico em sua integralidade.

Além disso, a dificuldade revela-se também na necessidade de examinar e avaliar dezenas de conceitos de direito tributário e de direito privado, os quais, em boa parte, apresentam conteúdo semântico vago ou ambíguo.

Mas essa importância e complexidade do tema não se restringe ao fenômeno jurídico, porquanto o comportamento evasivo ou elusivo acarreta consequências práticas na vida social.

*Do ponto de vista econômico*, a redução da arrecadação fiscal, decorrente da evasão ou elisão tributária, reduz a capacidade dos estados em financiar as despesas públicas e arcar com as crescentes demandas sociais.

A perda da arrecadação, associada à dificuldade dos estados em controlar a fuga aos tributos, traz outra conseqüência nefasta, qual seja, a chamada regressividade da tributação ou redirecionamento das bases tributáveis, fazendo com que a tributação recaia com maior peso sobre aqueles que dessa fuga não podem, ou, por razões éticas, não querem participar.

Esse fenômeno é fonte de flagrante violação à isonomia e à capacidade contributiva, acarretando o que um jurista lusitano chamou de “*apartheid fiscal*”, onde alguns contribuintes se tornam reféns ou cativos do Estado por tributos alheios, arcando com o ônus da evasão e da elisão tributárias (v. seção II, capítulo 6, p. 66).

Outra conseqüência econômica diz respeito aos efeitos da evasão e da elisão tributárias nas regras da livre concorrência e do livre mercado. Parece claro que aquelas empresas que, por uma ou outra razão, obtêm condições de escapar à tributação, apresentam-se em melhores condições de competitividade no mercado, vantagem essa que não deveria decorrer da prática de atos ilícitos ou de procedimentos elusivos no campo dos tributos, mas somente das próprias regras econômicas e das leis de mercado.

O debate, nesse contexto, apresenta também uma *relevância social e política*.

Quanto se fala em perda da arrecadação tributária dos estados, causadas pela evasão e elisão tributárias, é comum tomar-se a questão como sendo um problema do próprio Estado e não do cidadão ou da sociedade. Tal pensamento decorre do paradoxo criado entre o Estado e a sociedade, como se fossem forças distintas, operando em sentidos opostos.

Assim, não deixa de ser curioso verificar que a tentativa dos estados de combater a evasão e evitar os meios de elisão, embora se traduza em melhor distribuição da carga tributária - e, portanto, de igualdade e equidade da tributação, além de evitar os nefastos reflexos na competitividade das empresas, fator intrínseco ao princípio da livre concorrência -, não é usualmente vista com legitimidade pelos

cidadãos. Parece existir, ao contrário, uma permanente tentativa de transferir o ônus da tributação para os demais contribuintes.

A responsabilidade dessa visão distorcida deve ser atribuída tanto aos governos, afetos à corrupção e ao esbanjamento do dinheiro público, como também a própria sociedade, inconsciente do seu papel de legitimadora da ação estatal.

Mencione-se, ainda, que a evasão e elisão tributárias ocasionam também um embate entre os próprios Estados-nação, na chamada concorrência fiscal internacional, questão que é agravada pela crescente perda da autonomia decisória dos Estados e o rompimento da participação da sociedade na definição das políticas públicas, à vista da pressão exercida por fatores externos, a imprimirem a direção do mundo globalizado.

Finalmente, cumpre mencionar que o trabalho é composto por cinco seções, divididas em capítulos, os quais, em sua maioria, apresentam subdivisões.

Na primeira seção, explicita-se o referencial teórico-metodológico adotado no estudo, indicando-se o âmbito de atuação científica e a relação do direito tributário com os demais ramos do direito e diante do sistema como um todo.

Na segunda seção, apresentam-se algumas considerações de ordem multidisciplinar, referidas de passagem nesta apresentação, de sorte a demonstrar a relevância e as implicações do tema nos planos político, social e econômico.

A terceira seção é dedicada a demonstrar a particularidade do Direito Tributário nacional, cujo referencial primeiro e substancial é o próprio texto constitucional. Recorda-se, nesse contexto, a importância dos princípios constitucionais, a distinção entre princípios e regras e os métodos de interpretação constitucional.

As seções IV e V tratam da questão de fundo propriamente dita. Na seção IV, expõem-se os princípios e demais questionamentos pertinentes e necessários à compressão e julgamento da matéria; sendo que, na Seção V, analisa-se e avalia-se o regime jurídico da evasão e da elisão no Direito Tributário brasileiro e a eventual

influência das normas de direito privado sobre essas figuras, notadamente em relação aos institutos do abuso do direito e da fraude à lei.

As conclusões das duas seções principais são apresentadas ao final do trabalho.

## SEÇÃO I - REFERENCIAL TEÓRICO-METODOLÓGICO

### 1. INTRODUÇÃO

À pretensão de produzir um estudo que, segundo critérios preestabelecidos, possa ser qualificado como um trabalho científico-jurídico, associa-se, de imediato, a necessidade de esclarecer o que se entende por Ciência do Direito, qual o seu âmbito de atuação e qual a metodologia adotada no desenvolvimento da sua pesquisa.

É o que se pretende, portanto, na presente Seção.

No capítulo 2, apresenta-se a noção clássica de Ciência do Direito, formada por um conjunto de proposições descritivas que têm por objeto o direito positivo. No capítulo 3, explora-se a noção de sistema no direito, imprescindível para uma compreensão completa do fenômeno jurídico. No capítulo seguinte, afasta-se o argumento por vezes recorrente acerca da autonomia científica do direito tributário, tendo em vista a unidade do direito conferida pelo próprio sistema. Na seqüência, faz-se breve referência à relação entre o direito tributário e os demais ramos do direito, notadamente no que se refere à (im)possibilidade do primeiro criar, modificar ou transfigurar categorias e institutos jurídicos já estabelecidos nesses outros ramos. Finalmente, no capítulo 6, discorre-se sobre a metodologia e limites da investigação, sob o ponto de vista científico-jurídico.

## 2. NOÇÃO INICIAL DE CIÊNCIA DO DIREITO

No prefácio da Parte Geral de seu Tratado de Direito Privado, anota Francisco Cavalcanti PONTES DE MIRANDA que as regras jurídicas incidem sobre fatos da vida, ainda que esses fatos sejam criados pelo pensamento humano. Ao incidir sobre os fatos da vida, as regras jurídicas definem o que há de se considerar *jurídico*, e, por exclusão, o que não entra no mundo jurídico. Saber qual a regra jurídica que incidiu, incide ou incidirá sobre esses fatos, determinando o seu conteúdo: eis a função do intérprete, diz o referido jurista.<sup>168</sup>

Lembra ainda PONTES DE MIRANDA que a evolução da Ciência do Direito permitiu precisar conceitos, sistematizar a exposição, colocar tais conhecimentos à disposição dos elaboradores de novas leis, até atingir-se, recentemente, a elevação do estudo do direito ao nível da investigação das outras ciências, alcançando maior precisão de linguagem e raciocínio.<sup>169</sup>

Norberto BOBBIO, por sua vez, ressalta que as regras jurídicas constituem o objeto de estudo do jurista. Tais regras se expressam por meio de proposições normativas. O jurista, assim, tem como objeto de seu estudo um determinado conjunto de proposições normativas. Para Norberto BOBBIO, a Ciência do Direito é, em sua parte essencial, uma análise de linguagem, e, de modo mais preciso, dessa específica linguagem através da qual se expressa o legislador (proposições normativas). A interpretação da lei consiste, portanto, na análise da linguagem do legislador. E o jurista, no sentido tradicional da palavra, enquanto intérprete das leis, constrói a Ciência do Direito.<sup>170</sup>

---

<sup>168</sup> *Tratado de direito privado – Parte geral – Introdução, pessoas físicas e jurídicas*, p. IX.

<sup>169</sup> *Ibidem*, p. XVI.

<sup>170</sup> El objeto de la Jurisprudencia y la jurisprudencia como análisis del lenguaje. In: *Contribución a la Teoría del Derecho*, p. 182-184.

Importante, nesse contexto, é a distinção feita por Paulo de Barros CARVALHO entre a realidade do direito positivo e da Ciência do Direito. Assevera que “São dois corpos de linguagem, dois discursos lingüísticos, cada qual portador de um tipo de organização lógica e de funções semântica e pragmática diversas”.<sup>171</sup> Correspondem, portanto, a duas regiões do conhecimento jurídico. Assim, se o direito positivo é o conjunto de regras jurídicas válidas em um determinado país e em determinada época, “À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significação”.<sup>172</sup>

O direito positivo, por conseguinte, consiste no complexo de normas de conteúdo prescritivo, que visam, em sua maioria, determinar condutas no mundo social. Esse conjunto de normas, anota de Paulo de Barros CARVALHO, forma uma “camada lingüística”, razão pela qual a interpretação do direito também se apresenta como uma análise de linguagem. E o conhecimento de toda e qualquer manifestação da linguagem pede a investigação de seus três planos fundamentais: a sintaxe, a semântica e a pragmática. Desse modo, “Interpretar o discurso prescritivo do direito é percorrer esses planos, recolhendo a significação adequada do produto legislado”.<sup>173</sup>

A distinção entre a linguagem descritiva da Ciência do Direito e a linguagem prescritiva do direito positivo já havia sido observada por Norberto BOBBIO, que mencionou inicialmente a diferença de função, na medida em que a primeira tem por finalidade informar alguém e a segunda, modificar seu comportamento. Como aspecto distintivo principal entre as duas proposições, destacou o critério de valoração: “Sobre as proposições descritivas, pode-se dizer que são verdadeiras ou falsas; sobre as

---

<sup>171</sup> *Curso de direito tributário*, p. 1.

<sup>172</sup> *Idem*.

<sup>173</sup> *Ibidem*, p. 70-71. Para uma referência sobre a aplicação desses três planos na Ciência do Direito, v. seção III, item 4.1, “Princípios e métodos de interpretação constitucional”, p. 91.

prescritivas, não. As proposições prescritivas não são nem verdadeiras nem falsas, no sentido em que não estão sujeitas à valoração de verdade e falsidade”. As proposições prescritivas, dentre as quais se incluem as normas jurídicas, não são verdadeiras ou falsas, mas válidas ou inválidas ou, sob um aspecto metajurídico, justas ou injustas.<sup>174</sup>

Esse caráter “descritivo” atribuído à linguagem da Ciência do Direito preocupou José Souto Maior BORGES, o qual advertiu que, “(...) Se estritamente considerado, o atributo da descritividade pode induzir à objeção de que as proposições doutrinárias seriam supérfluas com relação às normas que elas descrevem”.<sup>175</sup> E porque a descrição não se resume à simples transcrição ou comentários do texto normativo, propõe o autor que o conteúdo descritivo seja entendido em sentido amplo, uma vez que o papel preponderante da doutrina é justamente fornecer a explicação científica dos fenômenos jurídico-positivos. Assim, sintetiza o autor: “(...) o objeto da ciência jurídica não é apenas ‘descrever’ (num sentido estrito) fenômenos, senão amplamente explicá-los”.<sup>176</sup>

Sustenta José Souto Maior BORGES, diante disso, que o melhor seria falar em proposições “explicativas” no âmbito da Ciência do Direito, porquanto o conteúdo semântico desse vocábulo melhor representa a tarefa desempenhada pelo jurista. Lembra o autor que “explicar” deriva do latim *explicare*, e possui, dentre outras acepções, despregar, desdobrar e, também, esclarecer o que não estava claro, o que estava oculto. “Plicar”, por sua vez, tem origem no latim *plicare*, do que resultou também “pregar”, no sentido de fazer pregas ou plicas (ou dobras). Assim, esclarece o autor, *ex-plicare*, significa des-pregar, desdobrar, retirar as plicaturas, as pregas ou dobras. Por conseguinte, “(...) explicar é descobrir o que estava antes encoberto. É des-ocultar o originariamente oculto. E que por isso mesmo não se mostrava claro. O que estava oculto nas suas plicas (dobras) somente se desoculta pela explicação, a retirada

---

<sup>174</sup> *Teoria da norma jurídica*, p. 81.

<sup>175</sup> *O Direito como fenômeno lingüístico, o problema de demarcação da Ciência Jurídica, sua base empírica e o método hipotético-dedutivo*, p. 13.

<sup>176</sup> *Idem*.



da dobra”. Enfatiza, ainda, que a dobra está no próprio ordenamento jurídico, nas suas entranhas.<sup>177</sup>

Não obstante ser correta a observação feita por José Souto Maior BORGES, importa assinalar que não se deve entender o “explicar” referido pelo autor em uma acepção estrita, apenas como “tornar claro ou inteligível, aquilo que era obscuro ou ambíguo”,<sup>178</sup> mas sim, em um sentido mais amplo, como “interpretar o sentido de”.<sup>179</sup> Analisando o ensinamento de José Souto Maior BORGES, ressalta José Roberto VIEIRA esse aspecto:

(...) não se entenda essa idéia de retirar a norma jurídica das dobras do direito positivo como implicando afirmar que ela já está pronta e acabada, apenas escondida em suas pregas. Debruçando-se sobre o direito posto, investigando todos os ângulos de sua linguagem (sintático, semântico e pragmático), conhecendo-o, descrevendo-o e explicando-o, em verdade, ao cientista do direito cabe, isso sim, *construir a norma jurídica*.<sup>180</sup>

Seria inexato, portanto, concluir que ao jurista cabe apenas tornar claro ou inteligível aquilo que está nas proposições prescritivas do direito posto (obscuro, dobrado, nas suas plicas ou entranhas), uma vez que a interpretação é uma obra nova, construída a partir do ordenamento jurídico, mas com base em elementos que não se encontram todos explícitos nas regras jurídicas.

Nesse aspecto, esclarecedora é a lição de Carlos MAXIMILIANO ao dizer que a *construção* do direito ocorre quando o jurista

(...) reúne e sistematiza o conjunto de normas; e com seu espírito ou conteúdo forma um complexo orgânico. Ao invés de criticar a lei, procura compreendê-la e nas suas palavras, confrontadas com outras do mesmo ou de diferente repositório, achar o Direito Positivo, lógico, aplicável à vida real.

A interpretação atém-se ao texto, como a velha exegese; enquanto a Construção vai além, examina as normas jurídicas em seu conjunto e em relação à ciência, e do acordo geral

---

<sup>177</sup> *Ibidem*, p. 14.

<sup>178</sup> Antônio HOUAISS, *Dicionário eletrônico Houaiss da língua portuguesa*, “explicar”, verbete 1.

<sup>179</sup> *Ibidem*, verbete 6.

<sup>180</sup> *A semestralidade do PIS: favos de abelha ou favor de vespa?* p. 90.

deduz uma obra sistemática, um todo orgânico; uma estuda propriamente a lei, a outra conserva como principal objetivo descobrir e revelar o Direito; aquela presta atenção maior às palavras e ao sentido respectivo, esta ao alcance do texto; a primeira decompõe, a segunda recompõe, compreende, constrói.<sup>181</sup>

Embora se entenda desnecessária a distinção que faz o autor entre a “interpretação” e a “construção”, parece evidente que sua intenção é deixar explícito que a atividade do jurista não se resume à análise de um texto normativo, mas sim, tem por objetivo maior *descobrir, revelar, compreender e construir* o Direito.

Tendo-se em mente tais observações quanto ao conteúdo semântico da tarefa de *descrever e explicar* o direito positivo, não somente no sentido de expor ou fazer a descrição, ou revelar o que está oculto, mas essencialmente de *construir*, é possível manter a distinção clássica entre as proposições descritivas, na Ciência do Direito, e as proposições prescritivas, no direito positivo.

---

<sup>181</sup> *Hermenêutica e aplicação do direito*, p. 40.

### 3. O DIREITO COMO SISTEMA

Na construção das proposições descritivo-explicativas que compõem o discurso da Ciência do Direito, conforme visto no capítulo anterior, é imprescindível que se tenha em consideração a idéia de sistema.

Após dissertar sobre a origem etimológica do vocábulo, José Roberto VIEIRA afirma que é possível considerar o “(...) sistema como um conjunto de elementos (repertório) que se relacionam (estrutura), compondo um todo coerente e unitário (ordenação e unidade)”.<sup>182</sup>

A característica central é a *unidade do sistema*. Como anota José Roberto VIEIRA, no plano da positividade do direito, tal *unidade é conferida pela Constituição, que representa fundamento de todas as demais normas jurídicas*. O suporte de validade último, porém, é a norma hipotética fundamental, a qual outorga unidade definitiva ao sistema. “Num sistema jurídico, o repertório é composto por normas, que, encetando relações entre si, *agrupam-se em derredor de outras normas*, pelas quais foram atraídas, seduzidas e presas, naquela ‘reação centrípeta’ de que fala PAULO DE BARROS. Essas normas que compõem de modo especial a estrutura do sistema, exibindo excepcional vigor aglutinante, são os *princípios*”.<sup>183</sup>

As normas que compõem o sistema do direito positivo são elaboradas a partir do repertório existente nos demais sistemas sociais (político, econômico, ético, etc). Mas essas últimas somente ganham relevo para o ordenamento jurídico após serem juridicizadas pelo próprio sistema, a partir de seu fundamento primeiro, a Constituição Federal. Daí dizer-se que o sistema do direito positivo é, sob o ponto de vista de sua produção e reprodução formal, um sistema fechado.

No plano da Ciência do Direito, porém, o sistema pode ser concebido como *aberto*, porquanto, no ato de interpretação do direito positivo, o jurista elabora suas

---

<sup>182</sup> *A noção de sistema no direito*, p. 55.

<sup>183</sup> *Ibidem*, p. 63.

proposições sob a influência de um sistema de valores específico, de acordo com a ordem jurídica e a cultura social em determinado Estado e em determinada época.

Claus-Wilhelm CANARIS define o sistema jurídico como a “(...) ordem axiológica ou teleológica de princípios jurídicos gerais”. Anota o autor que esse sistema não é fechado, mas aberto. Para o autor, porém, essa anotação vale tanto para o sistema da Ciência do Direito quanto para o sistema do direito positivo.<sup>184</sup> Explica CANARIS que “(...) a propósito do primeiro, a abertura significa a incompletude do conhecimento científico, e a propósito do último, a mutabilidade dos valores jurídicos fundamentais”.<sup>185</sup>

Paulo BONAVIDES, de outra parte, traz também a diferenciação entre sistema extrínseco e intrínseco:

No sistema extrínseco, o teórico constrói, dogmatiza e impõe a lógica ao Direito, ao passo que no sistema intrínseco, ainda que de natureza formal, como o de Kelsen, a lógica, ao contrário, está no próprio Direito, no ordenamento dotado de racionalidade à espera de revelação, racionalidade que já existe e independe dos meios lógicos do sujeito cognoscente, o qual, até mesmo por insuficiência de compreensão, poderá pelo discurso deixar de reproduzi-la com fidelidade, falseando assim a base intrinsecamente lógica ou dedutível da ordem jurídica.<sup>186</sup>

Abstraindo os critérios formais, lembra Paulo BONAVIDES, sob o aspecto “(...) puramente material, vingaram também sistemas jurídicos internos com base nos valores e sua relatividade (Radbruch) ou em critérios de manifesto cunho teleológico, como os sistemas formados à sombra da chamada jurisprudência dos interesses, da Escola do Direito Livre e da Teoria Marxista do Direito”. Anota, ainda, que merecem destaque especial os sistemas jurídicos teleológicos ou finalísticos.<sup>187</sup>

Como moderna concepção de sistema jurídico, refere-se Paulo BONAVIDES à Teoria Dialógica do Direito, elaborada por CALLIESS, que, apoiado

---

<sup>184</sup> v. capítulo 1 supra, p. 20.

<sup>185</sup> *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*, p. 280-281.

<sup>186</sup> O sistema constitucional. In: *Curso de direito constitucional*, p. 92.

<sup>187</sup> *Ibidem*, p. 93.

na sociologia de Niklas LUHMANN “(...) intenta explicar o Direito como estrutura dialógica dos sistemas sociais, isto é, como ‘algo’ situado entre as categorias sujeito e objeto, ou seja, uma espécie de esfera autônoma e conciliatória em relação a ambas”.<sup>188</sup>

Essa estrutura dialógica representa a abertura do sistema e é também referida por J.J.G. CANOTILHO ao definir o sistema jurídico do Estado de Direito português como um *sistema normativo aberto de regras e princípios*.<sup>189</sup> Explica o autor sua definição, à qual se adere no presente estudo, porquanto inteiramente aplicável ao ordenamento jurídico brasileiro:

1) é um *sistema jurídico* porque é um sistema dinâmico de normas; 2) é um *sistema aberto* porque tem uma *estrutura dialógica* (Calliess), traduzida na disponibilidade e “capacidade de aprendizagem” das normas constitucionais para captarem a mudança da realidade e estarem abertas às concepções cambiantes da “verdade” e da “justiça”; 3) é um *sistema normativo*, porque a estruturação das expectativas referentes a valores, programas, funções e pessoas, é feita através de *normas*; 4) é um *sistema de regras e princípios*, pois as normas do sistema tanto podem revelar-se sob a forma de *princípios* como sob a sua forma de *regras*.<sup>190</sup>

Desse modo, cabe ressaltar, nestas notas introdutórias, sem pretensão de esgotar o tema, que o sistema do direito positivo se mostra organicamente fechado, sendo que, somente integram o ordenamento jurídico as normas que adquirem a juridicidade conferida pelo próprio sistema. O sistema da Ciência do Direito, porém, se apresenta aberto aos demais sistemas sociais, pois, apesar de elaborar suas proposições descritivas a partir de determinado ordenamento jurídico, não prescinde dos dados e valores existentes no mundo social, em determinada época e em determinada cultura.

Quanto à logicidade e à coerência do sistema, manifesta-se o entendimento de que tais atributos são necessários à completude do discurso jurídico. Todavia, nesse

---

<sup>188</sup> *Ibidem*, p. 105.

<sup>189</sup> Sobre a distinção entre princípios e regras, v. seção III, item 2.2, p. 72.

<sup>190</sup> A Constituição como sistema aberto de regras e princípios. In: *Direito constitucional e teoria da Constituição*, p. 1088.

aspecto, pode-se falar em uma lógica específica ou heterodoxa, não simplesmente em um logicismo absoluto, caracterizado pela aplicação meramente formal dos três fundamentos específicos da lógica clássica.<sup>191</sup>

Recorda Chäin PERELMAN que a lógica formal busca “(...) as inferências válidas, graças unicamente à sua forma (...)”, pois “(...) a única condição que ela requer para garantir a verdade da conclusão, no caso de serem verdadeiras as premissas, é que os símbolos “A”, “B” e “C” sejam substituídos, sempre que se apresentem, pelos mesmos termos”.<sup>192</sup>

Entretanto, o discurso jurídico está impregnado de raciocínios dialéticos, sujeitos a deliberações e controvérsias. A estrutura do raciocínio dialético é semelhante ao do silogismo da lógica formal, com a substancial diferença de que, como ensina ARISTÓTELES, “(...) não são enunciadas todas as premissas – subentende-se que são conhecidas ou aceitas pelo auditório – e aquelas em que nos fundamentamos seriam apenas verossímeis ou plausíveis”.<sup>193</sup>

Diante disso, acentua Chäin PERELMAN, o raciocínio jurídico não pode ser limitado à lógica analítica formal. “Por ser quase sempre controvertido, o raciocínio jurídico, ao contrário do raciocínio dedutivo puramente formal, só muito raramente poderá ser considerado *correto ou incorreto*, de um modo, por assim dizer, impessoal”.<sup>194</sup> Isso porque “(...) raras são as situações em que as boas razões, que militam a favor de uma solução, não sejam contrabalançadas por razões mais ou menos boas em favor de uma solução diferente: a apreciação do valor destas razões –

---

<sup>191</sup> Os princípios da identidade (se uma proposição é verdadeira, então ela é verdadeira), da não-contradição (nenhuma proposição pode ser verdadeira e falsa ao mesmo tempo) e do terceiro excluído (uma proposição ou é verdadeira ou é falsa). Cfe. Fábio Ulhoa COELHO. *Roteiro de lógica jurídica*, p. 15-18. Diz o autor que “A congruência do direito é alógica porque sua unidade é retórica com aparência lógica”. *Ibidem*, p. 116 Essa congruência alógica decorre do uso de uma retórica centrada nas normas jurídicas, retórica entendida como o “conjunto de técnicas comunicativas pelas quais se busca o convencimento do interlocutor”. *Ibidem*, p. 100. O domínio da lógica, porém, na opinião do autor, é o mais importante dos recursos retóricos. *Ibidem*, p. 117.

<sup>192</sup> *Lógica jurídica*, p. 2.

<sup>193</sup> *Idem*.

<sup>194</sup> *Ibidem*, p. 8.

que muito raramente pode ser reduzida a um cálculo, um peso ou uma medida – é que pode variar de um indivíduo para outro e sublinha o caráter pessoal da decisão tomada”.<sup>195</sup>

---

<sup>195</sup> *Ibidem*, p. 9.

#### **4. A FALSA AUTONOMIA CIENTÍFICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

À vista do que já foi exposto no capítulo precedente quanto ao sistema do direito e o atributo essencial da unicidade, torna-se fácil verificar a impropriedade de interpretar-se o Direito Tributário isoladamente, independentemente da característica essencial de completude da Ciência do Direito.

É costumeira a inclusão, nos manuais e cursos de Direito Tributário, de um capítulo introdutório sobre a autonomia dessa disciplina em face dos outros ramos do direito, acompanhado, em contrapartida, da relação do direito tributário com as demais disciplinas jurídicas.

Embora para muitos autores a autonomia científica de determinado ramo do direito seja um tema já esgotado, essa idéia continua sendo o mote argumentativo de alguns intérpretes, de sorte que é importante apreciar com mais detença a questão.

A análise dos textos jurídicos que discorrem sobre a denominada “autonomia do direito tributário” – assim como dos demais ramos específicos do direito – revela que tal construção decorre, em um primeiro plano e, principalmente, da necessidade de atribuir-se a determinada disciplina jurídica uma investigação sistemática, utilizando-se princípios e conceitos peculiares, diferenciados em relação aos outros ramos do direito ou até mesmo neles não encontrados.

Tal distinção tem por objetivo estabelecer critérios que possibilitem a elaboração legislativa e o estudo orgânico de determinada disciplina do direito, por meio de uma coordenação sistemática de seus princípios estruturais.

Nesse contexto, anota Ruy Barbosa NOGUEIRA que “(...) toda vez que uma parte do Direito passa a ser estudada autonomamente, por necessidade científica, por diferenciação de princípios, é que podemos realmente falar de um ramo novo, porque existe uma matéria a ser estudada por métodos próprios, constituindo então um sistema



de normas jurídicas regidas por princípios diferentes dos princípios que regulam outros ramos jurídicos”.<sup>196</sup>

Segundo o citado autor, esse é o caso do Direito Constitucional, do Direito Administrativo, do Direito Financeiro, do Direito Tributário etc. “Todos eles têm um certo número de princípios específicos, só aplicáveis dentro de cada ramo, de tal forma que a aplicação de um princípio específico de um ramo, dentro de outro, conduziria a soluções errôneas”.<sup>197</sup>

Salienta Ruy Barbosa NOGUEIRA, entretanto, que esse caráter de autonomia não corresponde à distinção entre ciências, mas à distinção entre diversos ramos da mesma ciência.<sup>198</sup>

Bernardo Ribeiro de MORAES reconhece que o vocábulo “autonomia” contém a idéia de faculdade que possuem certas entidades de se organizarem juridicamente, criando um direito próprio. Nessa acepção, um ramo do direito seria autônomo quando contivesse princípios, institutos e conceitos próprios, exclusivos e específicos, não encontrados nos demais ramos do direito. Reconhece o autor, portanto, que, “(...) tomada a palavra ‘autonomia’ no seu sentido exato, como equivalente a ramo de direito independente, podemos afirmar que não existe ramo jurídico autônomo. O dogma da unidade da ordem jurídica impede a total independência de um dos seus ramos em relação aos demais e ao todo. Em verdade, nenhum ramo do direito pode viver com autonomia absoluta, intransigente, em completa independência, como se bastasse a si próprio”.<sup>199</sup>

Entretanto, declara Bernardo Ribeiro MORAES que o termo “autonomia” é susceptível de outra significação, inclusive menos rigorosa, diferente da idéia de independência absoluta. Entende ser possível atribuir ao vocábulo a acepção de autonomia relativa. Para que essa autonomia desponte, assevera ser necessária “(...) a

---

<sup>196</sup> *Curso de direito tributário*, p. 27.

<sup>197</sup> *Ibidem*, p. 27.

<sup>198</sup> *Ibidem*, p. 28.

<sup>199</sup> *Compêndio de direito tributário*, p. 29.

existência de um certo número de princípios e de métodos próprios (autonomia dogmática), bem como de um conjunto de institutos próprios, que podem ser ordenados em função de determinado fim comum (autonomia estrutural) – todos diferentes daqueles que são exclusivos de outros ramos do direito”.<sup>200</sup>

Hugo de Brito MACHADO observa que “Do ponto de vista científico não se deve falar de autonomia de nenhum ramo do Direito, que é uno. Didaticamente, porém, é não apenas conveniente, mas necessário mesmo, dividir-se o Direito em departamentos, para facilidade do estudo”.<sup>201</sup>

José Souto Maior BORGES argumenta que o problema da autonomia do direito tributário não apresenta maiores conseqüências quando se considera que, tanto os autonomistas como os antiautonomistas, estão de acordo sobre os dois únicos pontos que poderiam representar interesse real e substancial: “(...) (a) que o Direito Financeiro e o Direito Tributário não constituem algo desligado dos outros ramos do Direito, uma espécie de ordenamento jurídico *per se*; b) que existem princípios gerais de Direito Financeiro e Tributário aos quais se deve recorrer para interpretação e integração das normas correspondentes, quer se admita, quer se negue a tese autonomista”.<sup>202</sup>

No entanto, lembra José Souto Maior BORGES a clássica lição de Rubens Gomes de SOUZA, para quem a questão da autonomia é apenas um falso problema:

Autonomia nada mais quer dizer que adequação do instrumento ao trabalho que lhe é destinado. É uma verdade acadiana mas que parece suficiente para resolver o problema da autonomia, que tem utilidade apenas propedêutica, para especificar assuntos e examiná-los ordenadamente. Essencialmente, este problema deu origem a tanta discussão porque foi mal compreendido, no sentido de que foi exagerado. Tomou-se ‘autonomia’ no sentido de ‘independência’, o que não existe. O Direito é autônomo, todos os ramos jurídicos são autônomos uns dos outros, no sentido de que são adequados à sua função própria, mas todos em conjunto formam um sistema único, que se baseia na inter-relação de cada um dos fenômenos que se procura resolver, ou que são resolvidos através de cada um dos ramos do direito. Não é possível, é claro, encarar esses fenômenos como se se passassem

---

<sup>200</sup> *Ibidem*, p. 29-31.

<sup>201</sup> *Curso de direito tributário*, p. 40.

<sup>202</sup> *Introdução ao direito financeiro*, p. 111.

em retortas, em vasos fechados, mas em conjunto com outros, como consequência desses outros, cada um deles dando, por sua vez, origem a outros fatos, outros fenômenos, a outras consequências. Essa inter-relação dos fatos sociais explica, por si só, a inter-relação dos ramos jurídicos, dado que cada um deles é adequado à solução de certo tipo de fatos sociais.<sup>203</sup>

Na mesma linha leciona Alfredo Augusto BECKER, para quem também é falsa a autonomia de qualquer ramo do direito. “Pela simples razão de não poder existir regra jurídica independente da totalidade do sistema jurídico, *a autonomia* (no sentido de independência relativa) *é sempre unicamente didática para, investigando-se os efeitos jurídicos resultantes da incidência de determinado número de regras jurídicas, descobrir a concatenação lógica que as reúne num grupo orgânico e que une este grupo à totalidade do sistema jurídico*”.<sup>204</sup>

Alfredo Augusto BECKER anota, ainda, que “(...) os modernos juristas estão chegando à conclusão de que até a clássica distinção entre Direito Público e Direito Privado repousa numa simples ‘autonomia’ para fins meramente didáticos *baseada em critério meramente histórico cujo artificialismo e falta de lógica são denunciados pelo progresso da ciência jurídica*”.<sup>205</sup>

Apreciando a fundamentação de BECKER, Luciano AMARO assevera: “Situada a contenda nesse plano mais acadêmico, deve-se dizer que em *termos absolutos*, mesmo dita *autonomia didática* inexistente, pois não é possível estudarem-se as disposições do direito tributário com abstração de suas conexões com preceitos integrantes de outros ramos do direito (sic)”. Entende o autor que “A segmentação do

---

<sup>203</sup> *Ibidem*, p. 110.

<sup>204</sup> *Teoria geral do direito tributário*, p. 31.

<sup>205</sup> *Idem*. Sobre o tema manifesta-se também José Souto Maior BORGES. “O formalismo jurídico de HANS KELSEN, criador da Teoria Pura do Direito e Chefe da Escola de Viena (VERDROSS, MERKL, KUNZ) entende que a dicotomia Direito Público, Direito Privado, introduz um elemento político na Teoria Geral do Direito e ensina que todo Direito constitui formulação da vontade do Estado; é um Direito estatal (staatsrecht). KELSEN submete as diversas teorias sobre distinção entre o Direito Público e o Direito Privado a uma severa crítica, concluindo pela sua inutilidade com fundamento comum para uma sistematização geral do Direito(...)”. *op. cit.*, p. 98, nota 199.

direito tributário insere-se no fenômeno da especialização das disciplinas jurídicas, do qual o próprio direito privado oferece inúmeros exemplos (...).<sup>206</sup>

José Eduardo Soares de MELO é enfático ao proclamar a inexistência de autonomia do direito tributário, mesmo que didática. Assevera que “O estudo, a compreensão e a aplicação do Direito Tributário não podem ser realizados de forma unilateral e isolada das inúmeras regras integrantes de demais segmentos jurídicos, uma vez que as normas tributárias incidem e recaem sobre uma infinidade de preceitos e institutos do universo jurídico, de natureza civil, comercial, trabalhista, previdenciária etc. (sic).<sup>207</sup>

Paulo de Barros CARVALHO concorda com Alfredo Augusto BECKER, ao asseverar que a chamada autonomia é meramente para fins didáticos, não podendo expandir-se para o plano científico ou jurídico, em face do caráter absoluto da unidade do sistema jurídico. “Mesmo em obséquio a finalidades didáticas, não deixaria de ser a cisão do incindível, a seção do insectionável”.<sup>208</sup>

Na doutrina estrangeira, o debate sobre a autonomia do direito tributário, e também do direito financeiro, igualmente se fez presente. Entretanto, a posição atual parece ser idêntica àquela pronunciada pela maior parte da doutrina nacional, no sentido de reconhecer a ausência ou, ao menos, a mitigação conceptual do vocábulo autonomia.

Veja-se, por exemplo, em Portugal, a opinião de António Braz TEIXEIRA, para quem o Direito Tributário será autônomo somente na medida em que corresponder “(...) a um conjunto de normas ordenadas em função de determinado fim comum (...), ou seja, na medida em que é um direito institucional, como o Direito Comercial, o Direito Administrativo ou o Direito Criminal, (...)”.<sup>209</sup> Confirma, portanto, que não se está diante de autonomia ou independência jurídica. “É desse

---

<sup>206</sup> *Direito tributário brasileiro*, p. 8.

<sup>207</sup> *Curso de direito tributário*, p. 12.

<sup>208</sup> *Curso de direito tributário*, p. 10.

<sup>209</sup> *Princípios de direito fiscal*, p. 24.

carácter institucional, da existência de um fim diferenciado suscetível de unificar um corpo dinâmico as suas normas que derivam naturalmente os princípios e os institutos que os individualizam perante os outros ramos de Direito, ou a perspectiva por que encara determinadas situações”.<sup>210</sup>

Para o italiano Francesco TESAURO, a divisão do ordenamento em setores é obra dos estudiosos e responde principalmente a uma finalidade de estudo. O ordenamento jurídico, porém, é unitário. Eventualmente, as divisões podem ter relevância jurídica, mas aquelas das quais mais freqüentemente se discorre, respondem sobretudo (ou somente) às exigências de “divisão do trabalho” entre os operadores e os estudiosos do direito.<sup>211</sup>

Do mesmo modo esclarece Giuseppe GIULIANI, aduzindo que hoje parecem admitidas as seguintes proposições: a) o direito tributário não é algo avulso do ordenamento jurídico considerado na sua completude; b) o direito tributário tem princípios gerais próprios aos quais é necessário fazer referência na interpretação das suas normas. Logo, conclui GIULIANI, não se fala de autonomia jurídica do direito tributário, mas somente de autonomia didática e científica.<sup>212</sup> Quanto à autonomia científica, discorda-se do mestre italiano pelos motivos já expostos acima.

Para concluir, pode-se afirmar que o Direito Tributário, assim como ocorre em relação a cada um dos ramos do direito, permite uma investigação sistemática própria, como subsistema do sistema da Ciência do Direito, em razão da natureza específica das relações fáticas e jurídicas que compõem essa disciplina.

---

<sup>210</sup> *Ibidem*, p. 28.

<sup>211</sup> “La divisione dell’ordenamento in “settori” è opera degli studiosi, e risponde soprattutto a fin di studio: l’ordinamento è unitario. Talvolta le partizioni possono avere rilevanza giuridica, mas le partizioni di cui più frequentemente si discorre rispondono soprattutto (o soltanto) a esigenze di “divisione de lavoro” tra gli operatori e i cultori del diritto”. *Instituzioni di diritto tributario*, p. 12.

<sup>212</sup> “(...) Oggi sembrano pacificamente ammesse le seguenti proposizioni: a) il diritto tributario non è qualcosa di avulso dall’ordinamento giuridico considerato nel sul complesso; b) il diritto tributario ha propri principi generali ai quali occorre fare riferimento nell’interpretazione delle sue norme. In dipendenza di quanto sopra, no si parla più di autonomia giuridica del diritto tributario ma solo di autonomia didattica e scientifica”. *Diritto tributario*, p. 9-10.

A existência de conceitos específicos e princípios peculiares, porém, não decorre da pretensa autonomia que se atribua ao direito tributário, ou a qualquer outro ramo do direito, mas sim do próprio sistema do direito positivo tributário, a partir da Constituição Federal, e do sistema da Ciência do Direito, por meio da linguagem descritivo-explicativa empreendida pelo jurista.

Desse modo, constitui equívoco metodológico legislar, interpretar e aplicar o Direito Tributário sem ter em consideração todo o sistema jurídico, que é uno e incindível. Tal separação somente pode ser justificada para fins meramente didáticos, objetivando facilitar o estudo propedêutico e a compreensão dos institutos jurídico-tributários, mas sempre com a ciência de que a cisão é mero recurso acadêmico, o qual pode comprometer e invalidar as conclusões obtidas, considerando o conjunto dos sistemas do direito positivo e da Ciência do Direito.

O conteúdo etimológico do vocábulo “autonomia” não se afeiçoa adequadamente ao conceito que lhe é atribuído na proposição “autonomia do Direito Tributário”, sendo possível e freqüente sua exacerbação para a idéia de independência, viciando o enunciado e sua aplicação. Assim, não é recomendável atribuir ao direito tributário, ou a qualquer outro ramo do direito, o atributo da “autonomia”, o que, como demonstrado, não retira da disciplina a presença de conceitos e categorias próprias, assim como princípios que assumem contornos específicos ou peculiares, os quais decorrem não dessa falsa autonomia, mas sim, de seu conteúdo de subsistema jurídico. As possibilidades legislativas e integrativas decorrentes dessas particularidades são temas que devem ser analisados sob o prisma da competência tributária e da aplicação e interpretação da legislação tributária.

No mesmo sentido, Giuseppe GIULIANI, referindo-se à relação entre as normas de Direito Tributário e de direito em geral, e a prevalência de umas sobre as outras, quando incidem sobre um mesmo objeto. Assevera o autor que hoje é pacífico na doutrina que esse problema é de interpretação da lei tributária, e não propriamente

de autonomia do ramo do direito. Ou seja, trata-se de verificar, em cada caso, se a lei tributária se reportou a institutos de direito comum ou se criou institutos novos.<sup>213</sup>

Por conseguinte, com razão Luciano AMARO ao afirmar que o importante “(...) não é apenas saber se o direito tributário é ou não um ramo jurídico específico (o que, dentro da relatividade do conceito, parece assente), mas questionar se as categorias jurídicas reguladas noutros ramos do direito, quando referidas na norma tributária, passam (ou podem passar) por um processo de *transformação ou transubstanciação* (por força de expresse preceito da lei fiscal, ou mesmo na ausência de explícita modificação conceitual na lei tributária)”.<sup>214</sup>

---

<sup>213</sup> “(...) Ora appare pacificamente ammesso che il problema è di interpretazione della lege tributária più che di autonomia del nostro ramo del diritto. In altri termini, si tratta di vedere, caso per caso, se la legge tributaria ha richiamato istituti di diritto comune o se ha creato nuovi istituti”. *Diritto tributario*, p. 9-10.

<sup>214</sup> *Direito tributário brasileiro*, p. 10.

## 5. A RELAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E OS DEMAIS RAMOS DO DIREITO

Como destacado ao final do capítulo anterior, a questão relevante não decorre da pretensa autonomia científica do Direito Tributário, mas sim, da possibilidade, ou não, de estabelecer-se, dentro desse ramo do direito, conceitos, categorias jurídicas e princípios específicos, diversos daqueles aplicados aos demais ramos do direito.

Nesse aspecto, anota Alfredo Augusto BECKER, que

O Direito Tributário pode ou não pode fazer certas coisas (não porque é um ramo 'autônomo' do direito), mas, pura e simplesmente, porque é direito positivo. Para que o Direito Tributário possa criar princípios e conceitos próprios, não é necessário recorrer a uma 'autonomia', basta continuar a ser o que sempre foi: *jurídico*, pois a criação e incidência de toda e qualquer regra jurídica necessariamente deforma a realidade (esta realidade pode ser fato econômico ou jurídico) e impõe um determinismo artificial à conduta humana.<sup>215</sup>

Cabe firmar, nesta introdução teórica, o entendimento de que é possível ao direito positivo tributário, criar categorias jurídicas próprias, diversas daquelas previstas no direito privado; ou remeter aos conceitos e categorias já disciplinados no direito privado; ou ainda, transformar ou transfigurar esses conceitos e categorias para fins exclusivamente tributários, sem que com isso percam suas características específicas nas relações privadas. Tudo isso, é claro, dentro dos limites da autorização constitucional e das normas gerais de direito tributário.<sup>216</sup>

---

<sup>215</sup> *Teoria geral do direito tributário*, p. 31.

<sup>216</sup> Ou seja, com a observância dos princípios constitucionais (legalidade, capacidade contributiva, etc), as competências constitucionais tributárias e os limites constitucionais da regra-matriz de incidência de cada tributo. A propósito, dispõe o Código Tributário Nacional: "Art. 109: Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários". e "Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias".



## 6. METODOLOGIA E ÂMBITO DA INVESTIGAÇÃO CIENTÍFICO-JURÍDICA

Em consonância com o que foi até aqui exposto e para encerrar esta seção, cabe mencionar que o presente trabalho tem como instrumento de investigação os métodos descritivo e hipotético-dedutivo. Com base no conhecimento prévio sobre o tema, apresentar-se-á o problema e avaliar-se-á as teorias-solução, submetendo-as, constantemente, ao teste de falseamento.

No exame da linguagem prescritiva do direito positivo e na construção das proposições científico-jurídicas, serão utilizados os recursos da semiologia, percorrendo os planos da sintaxe, da semântica e da pragmática, sob a orientação do método sistemático de interpretação.

O estudo, por conseguinte, desenvolve-se no âmbito da dogmática jurídica, do que não resulta limitação aos enunciados das doutrinas formal-legalistas. Trata-se, ao contrário, de uma dogmática crítica que, ao passo que limita o objeto de investigação ao estritamente *jurídico*, considera a abertura cognitiva do sistema da Ciência do Direito em relação aos demais sistemas sociais.<sup>217</sup>

Impende considerar, nesse ponto, que a interpretação e aplicação do direito, como objeto cultural e manifestação de linguagem, estão sujeitas aos influxos do meio social e das mutações da díade tempo-valor. A realidade, mostra a história, é “(...) essencialmente contraditória e em permanente transformação”.<sup>218</sup>

Compreende-se, assim, que a Ciência do Direito não tem (e não deve ter) apenas um conteúdo descritivo da realidade. Compreende-se que o discurso jurídico atua sobre a realidade, conformando-a e/ou transformando-a, tenha o jurista consciência ou não desse fato.

---

<sup>217</sup> Cf. capítulo 3, *supra*.

<sup>218</sup> Leandro KONDER. *O que é dialética*, p. 8.

Hoje é possível dizer que os ideais iluministas do poder absoluto da razão não foram alcançados e o fracasso dessa crença também atingiu dois princípios fundamentais que integravam o ideário do conhecimento científico: a neutralidade e a objetividade.

A neutralidade estava baseada no mito do distanciamento absoluto do operador científico da questão a ser apreciada, isento de uma subjetividade pessoal e de influências externas, como se fosse, na dicção de Luís Roberto BARROSO, um ser “(...) sem história, sem memória, sem desejos”.<sup>219</sup> É hoje assente que a neutralidade possível é aquela proveniente de um cientista consciente das circunstâncias que o envolvem e que tenha percepção de sua postura ideológica, de modo a mitigar a influência de suas concepções íntimas e pessoais na construção científica.

A objetividade, lembra Luís Roberto BARROSO, propunha a existência de princípios, regras e conceitos de validade geral, que seriam independentes do local do qual se observa o objeto investigado e da vontade do observador. Mas o conhecimento “(...) não é uma foto” que possa retratar fielmente a realidade. No direito, a moderna dogmática já tem consciência de que a lei não tem um sentido unívoco e sua interpretação nem sempre produz uma única solução para cada caso. A objetividade que se espera no direito reside no conjunto de possibilidades interpretativas que o exame da norma e dos fatos oferece.<sup>220</sup>

Essas possibilidades podem decorrer de uma discricionariedade atribuída pela norma ao intérprete, de uma questão semântica do texto legal, da existência de normas contrapostas, exigindo a ponderação de qual delas deve prevalecer, o que autoriza concluir que a aplicação do Direito não é apenas um ato de conhecimento, mas também um ato de vontade.

Esse ato de vontade, porém, está adstrito à moldura posta pelo direito constitucional. Portanto, trabalhar com valores não significa ampla liberdade do

---

<sup>219</sup> Fundamentos teóricos e filosóficos do novo Direito Constitucional Brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). In: *Interpretação e aplicação da Constituição*, p. 309.

<sup>220</sup> *Idem.*

jurista, já que a carga axiológica contida no ordenamento jurídico deve ser extraída dele próprio - e primeiramente da Constituição Federal -, e não de conteúdos extranormativos, a partir de convicções pessoais do intérprete ou de quem quer que seja.

Não se propõe, portanto, qualquer retorno ao jusnaturalismo ou, v.g., à escola do direito livre, tampouco a miscibilidade da Ciência do Direito com outras ciências, como a sociologia, a filosofia do direito, etc. O que não se quer é um trabalho científico que, por suas limitações, não conforme a realidade e não forneça instrumentos suficientes para, nessa realidade, revelar, compreender e construir o direito.

Consoante anota Luís Roberto BARROSO, o tempo das negações absolutas passou. É preciso, pois, "(...) explorar as potencialidades positivas da dogmática jurídica, na ética e na razão possível. A liberdade de que o pensamento intelectual desfruta hoje impõe compromissos tanto com a legalidade democrática como com a conscientização e a emancipação. Não há, no particular, nem incompatibilidade nem exclusão".<sup>221</sup>

Essa superação do *positivismo normativista clássico* é denominada por Luís Roberto BARROSO como um pós-positivismo:

O pós-positivismo identifica um conjunto de idéias difusas que ultrapassam o legalismo estrito do positivismo normativista, sem recorrer às categorias da razão subjetiva do jusnaturalismo. Sua marca é a ascensão dos valores, o reconhecimento da normatividade dos princípios e a essencialidade dos direitos fundamentais. Com ele, a discussão ética volta ao Direito. O pluralismo político e jurídico, a nova hermenêutica e a ponderação de interesses são componentes dessa reelaboração teórica, filosófica e prática que fez a travessia de um milênio para o outro.<sup>222</sup>

Portanto, cabe registrar o entendimento de que uma interpretação que se pretenda completa não pode permanecer circunscrita a uma visão lógico-formal do

---

<sup>221</sup> *Ibidem*, p. 317.

<sup>222</sup> *Ibidem*, p. 343.

fenômeno jurídico. A construção da Ciência do Direito deve voltar-se à busca dos valores que estão materializados explícita ou implicitamente na Constituição, considerando a idéia de que os princípios nela insculpidos possuem força normativa. Esses princípios, em tal contexto, têm como função condensar valores, dar unidade ao sistema e condicionar a atividade do intérprete.

Encerrada esta seção, a seguinte tem por objetivo uma breve análise interdisciplinar dos fenômenos da evasão e da elisão tributárias.

## SEÇÃO II - CONTEXTO INTERDISCIPLINAR DA EVASÃO E DA ELISÃO TRIBUTÁRIAS

### 1. INTRODUÇÃO

O jurista deve buscar permanentemente o rigor científico, seguindo os fundamentos metodológicos que se propôs a adotar, sob pena de ver maculado o trabalho por elementos externos, alheios ao âmbito da Ciência do Direito.

Os fundamentos teórico-metodológicos adotados no presente estudo foram apontados nos capítulos precedentes. É preciso notar, porém, que o jurista, não obstante os limites impostos ao trabalho científico, não pode perder de vista o contexto social, político, econômico e ético vivenciado em determinado momento da história.

Desse modo, ao mesmo tempo em que exercita sua atividade laboral dentro do âmbito da Ciência do Direito, o intérprete se encontra inserido em um contexto histórico que exerce influência sobre seu trabalho.

O desenvolvimento da Ciência do Direito, em um movimento exclusivamente centrípeto e introspectivo, embora possa servir para o seu desenvolvimento teórico, pode, como consequência, afastá-la do real;<sup>223</sup> ensejando o

---

<sup>223</sup> Exemplo do que se quer dizer é a chamada Segunda Fase do desenvolvimento do Direito Processual Civil, denominada autonomista ou conceitual, sobre a qual CINTRA, GRINOVER E DINAMARCO assim discorrem: “Faltou, na segunda fase, uma postura crítica. O sistema processual era estudado mediante uma visão puramente introspectiva, no exame de seus institutos, de suas categorias e conceitos fundamentais; e visto o processo costumeiramente como mero *instrumento técnico* predisposto à realização da ordem jurídica material, sem o reconhecimento de suas conotações deontológicas e sem a análise dos seus resultados na vida das pessoas ou preocupação pela justiça que ele fosse capaz de fazer. A fase *instrumentalista*, ora em curso, é eminentemente crítica. O processualista moderno sabe que, pelo aspecto técnico-dogmático, a sua ciência já atingiu níveis muito expressivos de desenvolvimento, mas o sistema continua falho na sua missão de produzir justiça entre os membros da sociedade. É preciso agora deslocar o ponto-de-vista e passar a ver o processo a partir de um *ângulo externo*, isto é, examiná-lo nos seus resultados práticos”. *Teoria geral do processo*, p. 43.

que Paulo Faraco de AZEVEDO chama de duas verdades: a dos juristas e a dos leigos.<sup>224</sup>

Diante disso, na presente seção, tenciona-se levantar algumas questões metajurídicas envolvendo o direito tributário, a evasão e a elisão tributárias, em um exame que se pretende, portanto, multidisciplinar. Embora se tenha assente que argumentos estranhos à Ciência do Direito não podem servir para justificar a interpretação em tal ou qual sentido, essas assertivas proporcionam a revelação da importância do tema tratado, da inserção das categorias jurídicas dentro do mundo fenomênico e da influência que acarretam na vida das pessoas.

Assim, os argumentos aqui apresentados têm a finalidade única de possibilitar uma visão ampla e realística do tema, mas, evidentemente, não servirem de razão para justificar determinada interpretação ou posição a ser adotada nos capítulos principais, interpretação essa que, espera-se, respeite o âmbito de investigação proposto.<sup>225</sup>

---

<sup>224</sup> *Crítica à dogmática e hermenêutica jurídica*, p. 63.

<sup>225</sup> Cf. seção I, “Referencial teórico-metodológico”, p. 20-43.

## 2. O ESTADO E A TRIBUTAÇÃO

Os fundamentos principiaidores do Estado Moderno sofrem atualmente a inexorável influência das transformações históricas verificadas nos planos jurídico, econômico, político e social do mundo globalizado.

Esse fenômeno tem sido objeto de constantes investigações e estudos, nos quais se busca identificar as mutações pelas quais passam os alicerces do Estado Constitucional de Direito - v.g. soberania, legalidade, separação de poderes, representação popular -, bem como prenunciar as prováveis tendências quanto ao seu futuro.

Debruçando-se sobre o tema, Dalmo de Abreu DALLARI relembra as diversas correntes doutrinárias acerca da origem e formação do estado, assim como a maior ou menor intervenção dele na vida social. Em seguida, analisa e critica algumas das teorias sobre o futuro do estado, tais como o Estado Mundial, o Mundo sem Estados, o Mundo de Superestados e a noção de Múltiplos Estados do Bem-Estar.<sup>226</sup>

Na seqüência, em um esforço de predição, o referido autor aponta as tendências de um “Futuro Imediato e Provável” e de um “Futuro Remoto Conjeturável” do estado.<sup>227</sup>

Não é o objetivo desta pesquisa avaliar e julgar todas essas relevantes transformações que influenciam o estado atual, e que certamente determinarão a concretização de seu futuro. Todavia, serve tal referência inicial para se afirmar, concordando com uma das conclusões do citado autor, no sentido de que, independente da metamorfose por que passou e passa o Estado Moderno, a justificar sua menor ou maior influência no meio social, conforme demonstra a história, não há,

---

<sup>226</sup> *O futuro do Estado, passim.*

<sup>227</sup> “Predição” não se confunde com mera “intuição” ou “futuurologia”, como adverte o próprio autor. *op. cit.*, p. 3-7.

ao menos por ora, qualquer dado concreto que possa autorizar uma resposta afirmativa quanto ao seu desaparecimento.<sup>228</sup>

Se tomadas como certas as teorias segundo as quais o estado surgiu por motivos de ordem econômica, a partir do momento em que o mundo social se tornou mais complexo, tais fatores, em tempos de globalização, parecem mais presentes e não apontam um caminho que torne desnecessário ou ausente o estado, ainda que sujeito a transformações que visem à conciliação de sua conformação atual com os impactos advindos de uma estrutura social, política e econômica cada vez mais complexa.

Se, de outra parte, adotar-se como fundamento da origem do estado o próprio nascimento da sociedade humana, o curso da história demonstra que somente uma profunda modificação desta poderia resultar em uma transformação radical daquele. Nesse contexto, conclui Dalmo de Abreu DALLARI que “(...) se o desaparecimento do Estado for vinculado à superação dos conflitos sociais pelo aparecimento de uma ordem espontânea, na qual predominem o altruísmo e o espírito de solidariedade, não há dúvida de que o mundo sem o Estado se coloca no plano das utopias, sem nenhum apoio nos comportamentos humanos já conhecidos”.<sup>229</sup>

Assim, limitando-se ao Estado Moderno e ao futuro próximo, conforme acima esclarecido, se é improvável a extinção do estado, certa é a exigência dos tributos, necessários para a sua manutenção e a consecução de seus fins, confirmando a conhecida frase de Benjamin FRANKLIN, segundo o qual “In this world, nothing is certain but death and taxes”.<sup>230</sup>

E a historicidade demonstra que a exigência de tributos está igualmente relacionada à constante luta entre os que cobram essas prestações pecuniárias e aqueles

---

<sup>228</sup> Anota Dalmo de Abreu DALLARI que, à vista dos conhecimentos que se tem do estado, desde suas formas mais primitivas até os tempos atuais, há uma única conjectura possível: “(...) o Estado deverá existir ainda por muito tempo, não tendo sido revelada até agora qualquer tendência concreta que possa levar ao seu desaparecimento”. *op. cit.*, p. 179.

<sup>229</sup> *Idem.*

<sup>230</sup> “Neste mundo, nada é seguro, apenas a morte e os impostos”. In: Ettore BARELLI *et al.* *Dicionário das Citações*, p. 624.



que as devem suportar. A relação entre Fisco e contribuinte é e sempre foi uma relação de tensão.

Nos atuais Estados Constitucionais Democráticos Sociais de Direito, a necessidade de uma tributação eficiente para fazer frente às demandas cada vez mais crescentes da sociedade, e a consecução de tal objetivo com a observância dos limites impostos pela ordem constitucional e os direitos e garantias individuais nela assegurados, é matéria de grande interesse e preocupação de todo o corpo social, notadamente pelo conteúdo que a discussão envolve, motivo de conflitos entre princípios e bens jurídicos protegidos constitucionalmente.

Justificam-se, aqui, as características decorrentes da denominação de estado acima exposta para dizer que não se fala especificamente do modelo de Estado de Direito advindo do movimento liberal do século XIX, mas daquele que, além de sujeitar a ação estatal aos limites estabelecidos na ordem jurídica, decorrente do constitucionalismo, e limitar o exercício do poder, incorpora a essa sujeição as características da representação democrática e da busca pela justiça social.

Pertinente a lição de J.J. CANOTILHO sobre o Estado Social de Direito:

Se quiséssemos adotar uma fórmula de síntese, poderíamos dizer que o Estado social de direito só será Estado de direito se, como reclamavam os liberais e exigem os neoliberais, reconhecer a função estruturante dos princípios fundamentais do direito civil assente nos direitos da vontade dos sujeitos económicos (ou seja, dos proprietários, empresários) e dos princípios norteadores desses direitos (a livre iniciativa económica e a autonomia contratual). Contudo, o Estado de direito só será social se não deixar de ter como objectivo a realização de uma democracia económica, social e cultural e só será democrático se mantiver firme o princípio da subordinação do poder económico ao poder político. As tentativas de expurgação do social com o intuito de destilar um Estado de Direito quimicamente puro, isto é, um Estado sem o compromisso da socialidade, mais não são do que coberturas ideológicas para políticas económicas e sociais onde não cabem deveres de *solidariedade* e de *inclusão do outro*.<sup>231</sup>

Uma ordem constitucional como a brasileira, plena de comandos que asseguram direitos sociais e compromissos do estado perante a sociedade, certamente

---

<sup>231</sup> *Estado de Direito*, p. 39.

demanda um financiamento adequado dessa atividade estatal, a fim de que possa ser cumprida a contento.

Sob outro aspecto, a ausência de participação na atividade econômica é caminho também trilhado pelos Estados Modernos, de sorte que é correto dizer que sua principal fonte de financiamento são os tributos.<sup>232</sup>

Se é da sociedade que provêm os recursos para a manutenção do estado, os quais deverão ser revertidos em benefício da própria comunidade, é de fundamental importância que o cidadão não veja o estado como eterno adversário e opressor, sempre a lhe impor sacrifícios e ônus. Para existir tal consciência, contudo, indispensável é a participação do cidadão na atividade de administração estatal e no controle da aplicação dos recursos gerados pela sua contribuição.

É preciso, nesse contexto, que os cidadãos tenham consciência de que o pagamento de tributos constitui um dever que cabe a todos, sem o qual se rompe o pacto social. E, em contrapartida, é indispensável que os governos legitimem os tributos arrecadados pelo estado, aplicando com eficiência os recursos auferidos, demonstrando à sociedade o resultado do esforço econômico conjunto.

José Casalta NABAIS lembra que a cidadania pode ser definida como a qualidade que os indivíduos pertencentes ao Estado-nação possuem de ser titulares ou destinatários de um certo número de direitos e deveres universais, o que lhes confere uma posição específica de igualdade.<sup>233</sup> Logo, a participação em comunidade

---

<sup>232</sup> Característica que qualifica o estado fiscal, na dicção de José Casalta NABAIS: “Tirando situações verdadeiramente excepcionais, o actual estado, mormente nos países desenvolvidos, apresenta-se como um estado fiscal. Constituindo este um estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos, compreende-se que tenha sido a regra do estado moderno”. *O dever fundamental de pagar impostos*, p. 679.

A observação do autor quanto à ausência de previsão expressa na Constituição portuguesa quanto à característica do estado fiscal é também aplicável à Constituição brasileira. Veja-se: “Como a generalidade das constituições dos estados fiscais, também a nossa Constituição não contém afirmação expressa da natureza fiscal do estado português. Esta resulta, porém, muito clara e abundantemente, de diversas disposições constitucionais que, por um lado, rejeitam um estado patrimonial sobretudo através da garantia dos direitos fundamentais dos indivíduos, mormente das suas liberdades económicas e da consagração do princípio do estado social e, por outro, apresentam os impostos como o suporte financeiro dominante na colectividade”. *op. cit.*, p. 680.

<sup>233</sup> *Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal*, p. 11.

concretiza-se pela existência de um conjunto de direitos e deveres universais, que podem ser de natureza pessoal, de natureza política e de caráter social, aos quais o referido autor chama de cidadania pessoal, cidadania política e cidadania social.

Se a existência e o funcionamento do estado têm como origem e fim todos os membros da comunidade que o constituem, é correto dizer que todos são responsáveis pela sua manutenção e, portanto, pelo seu financiamento.

Esse financiamento ocorre por meio da tributação, que, nos modernos estados constitucionais, está balizada em geral por dois marcos fundamentais. De um lado, a segurança jurídica e a proteção dos direitos e garantias individuais, representados por princípios constitucionais como o da liberdade, o da legalidade e todos os seus corolários; tais princípios servem para assegurar outros de idêntica origem constitucional, como o da autonomia da vontade e o da liberdade econômica. De outro lado, o balizamento da tributação dá-se pela idéia de justiça tributária, traduzida no princípio da igualdade e no seu desdobramento na área tributária, a capacidade contributiva, que representa a medida da tributação que cada cidadão pode/deve suportar.

Sob esse *prima*, ou seja, não do estado em si, mas dos destinatários da ação estatal, é que José Casalta NABAIS fala em *cidadania fiscal*. “Uma cidadania que se, de um lado, implica que todos suportem o Estado, ou seja, que todos tenham a qualidade de destinatários do dever fundamental de pagar impostos na medida da respectiva capacidade contributiva, de outro, impõe que tenhamos um estado fiscal suportável, isto é, um estado cujo sistema fiscal se encontre balizado por estritos limites jurídicos-constitucionais”.<sup>234</sup> Nesse contexto é que o autor situa o que chama de dever fundamental de pagar impostos.<sup>235</sup>

---

<sup>234</sup> *Idem.*

<sup>235</sup> O fundamento jurídico dos deveres fundamentais, anota José Casalta NABAIS, dentre os quais o de contribuir para as despesas públicas, decorre de sua previsão constitucional. Ao legislador infraconstitucional permite-se, dentro dos limites do ordenamento jurídico, estabelecer deveres, os quais, porém, são qualificados como deveres legais. Os deveres fundamentais, “(...) enquanto deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do

Do ponto de vista econômico, um sistema tributário adequado, segundo Luiz Arruda VILELLA, deve apresentar, dentre outras, as seguintes características: a) uma distribuição eqüitativa da tributação; b) uma interferência mínima na atividade econômica; c) permitir uma administração eficiente e isenta de arbitrariedade, que apresente custos razoáveis tanto para a administração tributária como para o contribuinte, e cuja arrecadação se mostre suficiente e compatível com o potencial tributário dos contribuintes.<sup>236</sup>

A exemplo das modernas constituições, a Carta Política de 1988 aponta como diretriz para a tributação, o caráter pessoal do pagamento dos impostos, o que confirma a sua condição de dever fundamental, e a vinculação à capacidade contributiva, necessária para se atingir uma tributação equânime. Por outro lado, estabelece um sistema tributário fundado em estritos limites jurídico-constitucionais, objetivando assegurar os direitos fundamentais e impedir o excesso de poder do estado.

A confluência desses dois vetores concede ao sistema tributário as características desejáveis. Um sistema que assegure o financiamento do estado para o atendimento das necessidades sociais, mediante uma distribuição justa da carga

---

indivíduo, têm especial significação para a comunidade, configuram-se como posições jurídicas passivas, autônomas, subjectivas, individuais, universais e permanentes e essenciais”. *O dever fundamental de pagar impostos*, p. 674.

Esse dever, evidentemente, está formal e materialmente limitado pela própria Constituição, mormente pelos princípios da legalidade, da segurança jurídica, da igualdade e da capacidade contributiva. Lembra o autor, nesse aspecto, a intangibilidade do princípio da dignidade da pessoa humana, o qual, “(...) além de constituir um eficaz obstáculo às captações, sempre constitui uma barreira inferior aos impostos, a exigir que estes não ponham em causa que a cada uma seja assegurado um mínimo de meios ou recursos materiais indispensáveis a essa mesma dignidade”. Além disso, o dever fundamental de pagar impostos está em especial contato com as chamadas liberdades econômicas de trabalho, profissão e iniciativa econômica, além do direito à propriedade, razão pela qual “(...) os impostos, enquanto concretas manifestações dum dever fundamental, não podem, mormente pelo seu montante, ir ao ponto de desfigurar esses direitos enquanto direitos de conteúdo determinado ou determinável com base em preceitos constitucionais, sob pena de os mesmos terem um conteúdo ou âmbito ‘sob reserva (ou nos termos) da lei fiscal’ e não nos termos da Constituição”. *op. cit.*, p. 692.

<sup>236</sup> *Restrições do ajuste fiscal: potencial tributário e evasão fiscal*, p. 3.

tributária, o que significa que deve ser isonômica e solidária, e que assegure as liberdades e garantias individuais, a livre iniciativa e o desenvolvimento nacional.

Decerto que não se conhece um sistema tributário que reúna todas as características acima descritas, o que não impede, e mesmo impõe, que esses objetivos sejam buscados constantemente pelas administrações tributárias e pela sociedade.

Mas, deve-se considerar que, por mais evoluído que seja o sistema tributário, por maior que seja o retorno em benefícios trazido pelo estado ao cidadão, e por mais intensa que seja a participação do cidadão na administração estatal, o embate diário entre o fisco e o contribuinte sempre irá existir. Por representar a transferência compulsória do patrimônio individual em favor do coletivo e por implicar interferência na liberdade do indivíduo, que é por natureza essencialmente egoísta, a tributação será sempre objeto de contestação, ao menos até alcançar-se uma sociedade fundamentalmente altruísta, marcada pela abnegação e pelo amor ao próximo, o que parece ser uma condição por demais longínqua para ser imaginada.

### **3. OS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS, A GLOBALIZAÇÃO, A EVASÃO E A ELISÃO**

Verificadas as características desejáveis em um sistema tributário, é preciso analisar o outro lado da moeda.

A deterioração de um sistema tributário pode ter como causa diversos fatores, sejam eles de ordem política, jurídica, econômica ou cultural, sejam internos ou externos ao sistema, dependendo substancialmente do contexto histórico vivenciado pela sociedade e pelo estado.

A ausência de legitimidade na instituição e cobrança do gravame tributário, por não representar a vontade dos representantes do povo - leia-se parlamento -; a elevada carga tributária e sua má distribuição entre os cidadãos; a existência de privilégios fiscais injustificados para determinados segmentos sociais; a degeneração do pacto social, causada pela existência de conflitos entre setores da sociedade quanto ao papel a ser exercido pelo estado e as condições para seu financiamento; a má aplicação dos recursos arrecadados, são fatores que contribuem para que um sistema tributário perca as características desejáveis e necessárias a uma tributação justa.

Não é possível, no âmbito deste estudo, analisar com mais profundidade cada um desses fatores. Mas impende fazer breve referência a um deles, qual seja, o desequilíbrio na distribuição da carga tributária, que representa motivo de injustiça e de indignação daqueles que a suportam em maior grau.

À parte as impropriedades que podem ocorrer na criação da norma tributária de incidência, uma das causas maiores desse desequilíbrio decorre da evasão e da elisão tributárias e dos seus reflexos sobre os postulados básicos da tributação, conforme sinteticamente identificados no item precedente, e que serão melhor examinados no decorrer do estudo.

O tema da evasão e da elisão tributárias vem tomando proporções preocupantes no atual cenário de globalização.

A cada dia, multiplicam-se as modalidades de operações financeiras e comerciais realizadas especialmente por grandes conglomerados econômicos, as quais têm escapado à investida fiscal-tributária dos estados. Tais operações, muitas vezes intermediadas por paraísos fiscais, conseguem, com uma facilidade cada vez maior, fugir das políticas intervencionistas dos governos e, dessa forma, deixam de ser normalmente tributadas.<sup>237</sup>

De tal quadro resulta, por conseqüência, uma diminuição da capacidade arrecadatória dos estados, os quais enfrentam dificuldades em estancar a elisão e a evasão tributárias, especialmente em razão da facilidade com que os agentes econômicos transitam entre diversos ordenamentos jurídicos, efetuando transações jurídicas que não são alcançadas pela tributação.

O processo de globalização, a começar pela econômica, trouxe desenvolvimento em vários quadrantes, ainda que somente para alguns, já que, ao contrário do que se apregoa, não se tem assistido à “(...) disponibilização crescente de tudo a favor de todos, mas sim à reserva de quase tudo a cada vez menos”.<sup>238</sup> Mas as facilidades tecnológicas conferidas pelo mundo globalizado também propiciaram novas formas de evasão e de elisão tributárias e as maiores beneficiadas desse processo são as pessoas jurídicas e físicas que podem atuar com maior mobilidade, especialmente no cenário internacional.

De outra parte, tal situação vem significando um redirecionamento das bases atuais da tributação, uma vez que se torna cada vez mais difícil, no cenário internacional, administrar os impostos incidentes sobre a renda e sobre o consumo. Com isso, a tendência é o aumento da tributação sobre bases mais seguras, como o patrimônio, e que não são suscetíveis aos descaminhos da globalização. E, nesse contexto, o aumento da tributação do patrimônio é prejudicial justamente para aqueles

---

<sup>237</sup> Sem adentrar na relevante questão que escapa do objeto da pesquisa, que diz respeito à utilização de paraísos fiscais para lavagem de dinheiro proveniente do crime organizado e do financiamento de operações delituosas.

<sup>238</sup> Cf. José Casalta NABAIS. *Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal*, p. 14.

contribuintes que não se podem beneficiar do processo de globalização para redução da tributação sobre a renda, por exemplo.<sup>239</sup>

As relações comerciais internacionais, inclusive entre empresas de um mesmo grupo, instaladas em vários países, facilitam a busca pela menor tributação por meios lícitos e igualmente pela prática da evasão ilícita.

Luiz Arruda VILELLA anota que, em 1990, nos Estados Unidos da América, 90% das empresas americanas eram tributadas pelo imposto de renda. Em 2000, esse percentual caiu para 70%.<sup>240</sup> A redução do número de empresas tributadas deve-se, em grande parte, à realização de operações em países com tributação favorecida, chamados paraísos fiscais.

Existem atualmente cerca de quarenta países que podem ser qualificados como paraísos fiscais, nos quais se encontram depositados e circulando internacionalmente US\$ 4,8 trilhões, segundo o Fundo Monetário Internacional, conforme indicação de Luiz Arruda VILELLA.<sup>241</sup>

Tais países normalmente necessitam de poucos recursos para financiar suas políticas públicas, o que possibilita que ofereçam condições para realização de operações com baixa ou nenhuma tributação. Enquanto em países da Europa Central a tributação atinge até o nível de 50% do Produto Interno Bruto, alguns paraísos fiscais utilizam apenas 10% do PIB com suas despesas internas. Isso, evidentemente, causa profundas diferenças nos sistemas tributários.

Se a existência de incentivos fiscais para atrair investimentos é tida como fato natural, assim como na concorrência comercial, alguns países praticam uma concorrência desleal, predatória, oferecendo condições tributárias incompatíveis com os níveis aceitos internacionalmente. Além da baixa carga tributária, tais países oferecem garantias quase absolutas quanto ao sigilo das informações financeiras e

---

<sup>239</sup> Secretaria da Receita Federal, *Adaptação dos sistemas tributários à globalização*, p. 3.

<sup>240</sup> *Significado econômico da elisão tributária: perda da receita, distorções econômicas, deslocamento da carga tributária, repercussões na política fiscal e na justiça fiscal*, p. 39.

<sup>241</sup> *Idem*.



comerciais das operações lá realizadas, com o que se impede que os demais estados tomem conhecimento dessas operações e as considerem como passíveis de tributação.

A guerra fiscal, nesse contexto, passa a ser considerada concorrência prejudicial, merecendo o repúdio da maior parte dos países que, devido ao seu alto custo de financiamento, não podem reduzir sua carga fiscal a níveis tão baixos, sob pena de comprometimento de suas políticas públicas. Além disso, o caráter sigiloso e nebuloso com que se realizam operações em alguns paraísos fiscais, sob a proteção de seus governos, é conduta incompatível com os princípios norteadores dos modernos estados democráticos de direito.

Por tal razão, as legislações tributárias em diversos países têm gradualmente imposto restrições às operações comerciais e financeiras com tais países, passando inclusive a identificá-los como paraísos fiscais - nas chamadas *black lists* <sup>242</sup>, exigindo, nessas operações, cautelas e informações maiores do que aquelas usualmente prescritas. <sup>243</sup>

---

<sup>242</sup> Ou “listas negras”.

<sup>243</sup> A legislação brasileira considera como “país com tributação favorecida” aquele que não tributa a renda ou que a tributa com alíquota máxima inferior a vinte por cento, disciplina legal que se aplica a preços de transferência, custos e taxas de juros nas operações efetuadas por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil com qualquer pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada nesses países (Lei n. 9.430/96, art. 24).

#### 4. PERDA DE ARRECADAÇÃO E REGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO

Quando se fala em perda da arrecadação, causada pela evasão e pela elisão tributárias, é comum tomar-se a questão como sendo um problema do próprio estado e não do cidadão ou da sociedade. Tal pensamento decorre do já mencionado paradoxo criado entre o estado e a comunidade, como se fossem forças distintas, operando em sentidos opostos.

Assim, não deixa de ser curioso verificar que a tentativa dos estados de combater a evasão e evitar os meios de elisão, embora se traduza em melhor distribuição da carga tributária - e, portanto, de igualdade da tributação, além de evitar os nefastos reflexos na competitividade das empresas, fator intrínseco ao princípio da livre concorrência -, não é usualmente vista como legítima pelos cidadãos. Parece existir, ao contrário, uma permanente tentativa de transferir o ônus da tributação para os demais contribuintes.

Entretanto, não é difícil observar que a perda de arrecadação causada pela evasão e pela elisão tributárias tem como efeito perverso a transferência de parcelas da tributação para outros contribuintes, que não dispõem de meios para “fugir” da imposição tributária.

Viu-se, no início desta seção, a tendência nos estados modernos de aumento das demandas sociais, o que acarreta inevitavelmente a necessidade de recursos para o atendimento de suas prioridades sociais.

Difícilmente a existência de evasão ou de elisão tributárias será assimilada pelo estado como perda da arrecadação, uma vez que isso compromete o financiamento de suas atividades. A redução de benefícios, principalmente na área social, afeta a imagem dos governos, os quais, portanto, lutam permanentemente para manter ou aumentar a arrecadação, embora muitas vezes seja o próprio governo o

grande responsável pelo desequilíbrio fiscal.<sup>244</sup> Mas, de um modo geral, a arrecadação não diminui. O que ocorre é a transferência da perda causada pela evasão ou pela elisão para outros setores da sociedade. Em uma linguagem popular, se um não paga, alguém vai pagar por ele.

No cenário da evasão e da elisão tributária internacional, esse efeito de regressividade incide nas pessoas físicas ou jurídicas que não atuam no mundo econômico internacional.

Quanto às pessoas físicas, o planejamento tributário internacional é normalmente praticado por indivíduos de alta qualificação profissional, com um alto nível de renda e que podem administrar seu patrimônio e seus rendimentos com maior mobilidade entre diversos países. A redução da carga tributária que deveria incidir sobre a renda de tais indivíduos “(...) será suportada pelos trabalhadores menos qualificados ou que não têm a opção da mobilidade, isto é, indivíduos de menor renda ou assalariados, por exemplo. Assim, a globalização pode gerar efeitos negativos sobre a equidade vertical de um sistema tributário”.<sup>245</sup>

Processo semelhante ocorre com as pessoas jurídicas, embora se deva reconhecer que as médias e pequenas empresas domésticas apresentam maior nível de evasão do que as grandes empresas, especialmente em razão do maior informalismo com que atuam as primeiras e o maior controle tributário que incide sobre as segundas.<sup>246</sup>

No Brasil, o chamado mercado “informal” - um eufemismo para “ilegal” - tem aumentado nos últimos tempos, causando desequilíbrio no sistema tributário e nas

---

<sup>244</sup> O que ocorre, por exemplo, com a má aplicação dos recursos públicos, inconsistências na elaboração da legislação tributária, opção pelo aumento da carga tributária no lugar do combate à sonegação tributária, dentre outros fatores.

<sup>245</sup> Cf. Secretaria da Receita Federal, *A adaptação dos sistemas tributários à globalização*, p. 2.

<sup>246</sup> Segundo dados da Secretaria da Receita Federal, 97% dos tributos por ela administrados são pagos por um conjunto de 170 mil empresas. A extensa participação dessas empresas nas receitas do estado revela a grande concentração das riquezas em poucos agentes econômicos, que dominam os mercados. *Análise da arrecadação das grandes empresas em 1999*, p. 2.

leis de mercado. Pesquisas recentes indicam que 85% dos pequenos negócios não pagam qualquer tipo de impostos. No setor de informática, de cada dez computadores comprados no Brasil, sete são ilegais. No mercado musical, 10% de toda a pirataria mundial acontece no Brasil. A sonegação no comércio varejista de alimentos atinge quase 80%. Mais de 50% dos trabalhadores brasileiros são informais. Apesar de as empresas formais serem duas vezes mais produtivas, “(...) o Brasil e os demais emergentes concentram sua carga tributária nas empresas responsáveis por cerca de 80% da arrecadação”. A sonegação e a ausência de fiscalização permitem ao mercado informal prosperar, mesmo sendo menos produtivo. Como resultado, a produtividade cai e o país empobrece. As pesquisas apontam que uma redução de 20% na informalidade seria capaz de elevar a taxa de crescimento anual do país em pelo menos 1,5% e o Produto Interno Bruto em 5% ao ano.<sup>247</sup>

O processo negativo e prejudicial da informalidade e da sonegação é assim sintetizado por André LAHÓZ: a) ao não pagar impostos, o mercado informal consegue vender seus produtos a preços menores; b) com preços mais altos do que os das empresas que sonégam, as empresas formais vendem menos; c) ao venderem menos, o lucro das empresas formais diminui e, em conseqüência, reduz sua capacidade de investimento; d) sem investimentos no mercado formal, o país não gera empregos suficientes para suprir a demanda; e) sem emprego, a renda das pessoas diminui e elas compram menos; f) com a diminuição do consumo e a concorrência desleal praticada pelos sonegadores, mais empresas tendem a aderir à informalidade para permanecer no mercado. A esses fatores acrescenta-se a complexidade da legislação tributária, a fragilidade da fiscalização e a sua concentração apenas nas grandes empresas, a alta carga tributária, o baixo índice de punição aos sonegadores e a tolerância da sociedade brasileira com a sonegação e “A engrenagem que empobrece o Brasil” [um delas] está montada.<sup>248</sup>

---

<sup>247</sup> Cf. André LAHÓZ. *Uma luz sobre o Brasil das sombras*, p. 20-24.

<sup>248</sup> *Ibidem*, p. 28-29. Esclareceu-se entre colchetes.

## 5. O ESTADO E A GLOBALIZAÇÃO

A dificuldade das administrações tributárias de evitar de forma legítima a evasão e a elisão tributárias não decorre somente dos fatores mencionados nos capítulos precedentes. Há, na realidade, uma crise estrutural e funcional do estado e, em última instância, uma crise paradigmática no próprio direito.

Para Antônio NEGRI e Michael HARDT, o fenômeno da globalização, com o aumento da velocidade da circulação de capitais e pessoas, com a ruptura sistemática de qualquer espaço fechado, com a infinita riqueza de suas conexões em forma de rede, representa, antes de tudo, uma redefinição da idéia de soberania. Se o Estado Moderno era definido pelos seus contornos, na dialética interno/externo, o que gerava singularidades culturais, étnicas e sociais específicas, é evidente que, desaparecendo gradualmente os contornos dentro dos quais são definidas tais especificidades em cada Estado-nação, o conceito de soberania não consegue mais apreender a realidade e o estado não consegue mais regular e resolver os conflitos econômicos, políticos e sociais. Assim, em determinadas condições, isso acaba por representar um sério obstáculo para o desenvolvimento das dinâmicas econômico sociais.<sup>249</sup>

Desse modo, ainda segundo os referidos autores, a importância dos estados parece sempre menos crescente e as suas resoluções sempre mais flexíveis e menos rígidas, uma vez que as sociedades que permaneçam no isolamento estão fadadas à extinção. Por outro lado, uma vez que as modalidades econômicas complexas estão globalizadas, a independência dos estados é diuturnamente minada, enquanto as políticas, que deveriam ser pautadas de um modo exclusivo em cada sociedade, estão cada vez mais sujeitas a conflitos com a lógica econômica global, a qual não pode parar em face das pretensões isoladas de um ou outro estado. Vê-se, portanto, o

---

<sup>249</sup> *Império, passim.*

surgimento de uma série de poderes globais, supranacionais, com faculdades de dispor sobre os estados.<sup>250</sup>

José Eduardo FARIA, em amplo estudo acerca do impacto da globalização econômica sobre o direito, afirma que o fenômeno acima descrito tem ocasionado a relativização de alguns conceitos, princípios e categorias relevantes para o Estado Moderno, tais como soberania, legalidade, hierarquia das leis, direitos subjetivos, igualdade formal, e outros, atingidos por mudanças econômicas, sociais, políticas e culturais, em grande parte ocorridas às margens dos estatutos jurídicos. No âmbito específico do que interessa ao presente estudo, relevante é a anotação do citado autor no sentido de que “(...) a globalização provocou a desconcentração, a descentralização e a fragmentação do poder. Debilitou a capacidade de taxação e regulamentação dos governos”.<sup>251</sup>

Toda a estrutura institucional do estado de direito, anota José Eduardo FARIA, “(...) forjada em torno do Estado-nação e o pensamento jurídico constituído a partir dos princípios da soberania, da autonomia do político, da separação dos poderes, do monismo jurídico, dos direitos individuais, das garantias fundamentais, do *judicial review* e da coisa julgada é que têm sido crescentemente postos em xeque pela diversidade, heterogeneidade e complexidade do processo de transnacionalização dos mercados de insumo, produção, capitais, finanças e consumo”.<sup>252</sup>

Ainda que se tente manter a noção clássica de representação popular por meio das atividades parlamentares, parece evidente que os estados – e parlamentos – se encontram, cada vez mais, materialmente limitados em sua autonomia decisória, não conseguindo mais estabelecer e realizar seus objetivos por si e para si próprios, influenciados pelas pressões dos organismos internacionais. “No âmbito de uma economia transnacionalizada, as relações entre os problemas internacionais e os problemas internos de cada país vão sendo progressivamente invertidas, de tal forma

---

<sup>250</sup> *Idem.*

<sup>251</sup> *O Direito na economia globalizada*, p. 7.

<sup>252</sup> *Ibidem*, p. 23.

que os primeiros já não são mais apenas parte dos segundos; pelo contrário, os problemas internacionais não só passam a estar acima dos problemas nacionais, como também a condicioná-los”.<sup>253</sup>

Nesse contexto, em uma situação extrema, dependendo da sua estrutura política e econômica, “(...) os Estados chegam ao ponto *de não mais conseguirem estabelecer os tributos a serem aplicados sobre a riqueza – está é que, transnacionalizando-se, passa a escolher onde pagá-los*”.<sup>254</sup>

Como analisar, diante desse quadro, os princípios fundamentais do estado e como visualizar o atendimento de todas as demandas sociais previstas na constituição a cargo da ação estatal?<sup>255</sup>

As políticas públicas, inclusive as econômicas e tributárias, já não são fruto das idéias livres do parlamento, mas sim decorrentes do contexto global, que impõe o rumo a ser seguido pelo estado, de sorte que “(...) em vez de uma ordem soberanamente produzida, o que se passa a ter é uma ordem crescentemente recebida dos agentes econômicos”, conforme assinala José Eduardo FARIA.<sup>256</sup>

Embora a estrutura do Estado-nação não seja absolutamente incompatível com a idéia de livre-comércio ou de economia mundial, Jürgen HABERMAS lembra que “(...) os governos só tiram benefícios de suas economias quando estas se desenvolvem na forma de economias nacionais que eles podem efetivamente influenciar, em termos de políticas econômicas financeiras e sociais”.<sup>257</sup> Consoante já enfatizado, as possibilidades de efetivação livre dessas políticas estão cada vez mais reduzidas no cenário de economia e comércio mundiais, de sorte que “(...) a administração e a legislação nacionais não têm mais um impacto efetivo sobre os

---

<sup>253</sup> *Ibidem*, p. 32.

<sup>254</sup> *Ibidem*, p. 23. (sem grifos no original).

<sup>255</sup> Acerca dos princípios e objetivos fundamentais do Estado brasileiro v. seção III, item 2.3, p. 74.

<sup>256</sup> *Ibidem*, p. 35.

<sup>257</sup> O Estado-nação frente aos desafios da globalização. Apud José Eduardo FARIA. *Ibidem*, p. 53.

atores transnacionais, que tomam suas decisões de investimento à luz da comparação, em escala global, das condições relevantes de produção (...)”.<sup>258</sup>

Esses fatores, segundo José Eduardo FARIA, estariam ocasionando a

(...) perda da autonomia decisória dos governos, unificação dos mercados num só sistema econômico de amplitude mundial, superação das barreiras geográficas, estreitamento das práticas políticas democráticas convencionais, advento de novas ordens normativas ao lado da tradicionalmente regida pelo direito positivo e exaustão paradigmática do repertório de categorias, conceitos, procedimentos e teorias constituído à luz do Estado-nação e do princípio da soberania (...).<sup>259</sup>

Quadro semelhante é descrito por Abili Lázaro Castro de LIMA:

“No âmbito da globalização, verificamos que ocorre uma considerável diminuição da participação popular no palco político (uma vez que as decisões da política local estão cada vez mais atreladas às esferas mundializadas), e, neste contexto, perde-se um *locus* privilegiado para conquista, defesa e exercício dos direitos que vai, progressivamente, se desvanecendo”.<sup>260</sup>

Esse quadro reduz a possibilidade do estado de definir com particularidade suas políticas públicas e, como consequência, “(...) o poder eleito (representativo) acabou perdendo sua identidade, esvaziando-se e curvando-se a um poder que não possui representatividade, presente nas finanças que transitam ao redor do mundo”, consoante explica Castro LIMA,<sup>261</sup> indicando, como resultado, “(...) a perda do sentido da representação política, da democracia e do próprio Estado”.<sup>262</sup>

Ainda segundo o citado jurista, exercem importante influência nessa perda de autonomia decisória dos estados as organizações internacionais, tais como o Fundo Monetário Nacional e o Banco Mundial, na medida em que condicionam o auxílio financeiro, principalmente aos países periféricos, a condições específicas, colocando-

---

<sup>258</sup> *Idem.*

<sup>259</sup> *Ibidem*, p. 53-54.

<sup>260</sup> *Globalização econômica política e direito: análise das mazelas causadas no plano político jurídico*, p. 204.

<sup>261</sup> *Ibidem*, p. 207-208.

<sup>262</sup> *Ibidem*, p. 210.



se em xeque a concepção de democracia representativa – uma das conquistas primordiais do Estado Moderno<sup>263</sup> -, uma vez que “(...) os cidadãos ficam impedidos de definirem os rumos da sociedade, esvaziando sua participação política, peculiaridades que expressam o esvaziamento do poder local, representado pelo retraimento da esfera pública cedendo espaço à esfera privada identificada com o mercado, colocando em risco o futuro da política, da democracia e da solidariedade, ensejando desestruturação e fragmentação social. (sic)”.<sup>264</sup>

Esse esvaecimento do espaço público acarreta invariavelmente implicações no plano jurídico, porquanto perdem os cidadãos o direito à definição, por meio de seus representantes, do destino da sociedade e das medidas e limitações às liberdades que devem ser impostas para atingir esse destino.<sup>265</sup>

A diminuição das possibilidades intervencionistas do estado e o compartilhamento da atividade legislativa é fenômeno visível no atual cenário econômico, político e social. Os fundamentos principiológicos do Estado-nação não estão passando imunes ao fenômeno da globalização, que traz como consequência, dentre vários outros aspectos, o comprometimento da exclusividade na produção do direito positivo, gerando-se a instauração de novas instâncias normativas, tais como os acordos internacionais. Some-se a isso a perda da autonomia decisória dos governos, ou seja, fatores exógenos transnacionais condicionando os poderes locais, inclusive

---

<sup>263</sup> *Ibidem*, p. 218. Exemplo dessa influência é extraído das notícias veiculadas na última eleição presidencial, ocasião em que o Fundo Monetário Internacional declarou que “(...) vai continuar apoiando o governo brasileiro, seja quem for o próximo presidente, desde que a política de estabilidade do atual governo seja mantida”. Folhaonline. *FMI vai apoiar sucessor de FHC se metas forem cumpridas, diz Krueger*. (sem grifos no original).

<sup>264</sup> *Ibidem*, p. 237-238.

<sup>265</sup> Esse fenômeno é descrito por Noreena HERTZ como “conquista silenciosa”. Entende a economista inglesa que, de um modo geral, o poder das grandes empresas está acabando com os governos e com a democracia. Diz a autora: “Vivemos num mundo no qual os governos vêm perdendo poder para as multinacionais. Elas estão assumindo cada vez mais responsabilidades e funções do Estado. Uma idéia do peso dessa invasão: das 100 maiores economias do mundo, 51 são empresas”. (...). “O fato de empresas e bancos internacionais serem capazes de afetar os rumos internos de um país como o Brasil é uma manifestação clara da amplitude da ‘conquista silenciosa’”. Para perceber o risco desse processo, assinala HERTZ, “(...) é preciso lembrar que as empresas, historicamente, jamais demonstraram compromisso com a democracia, investindo durante ditaduras e regimes autoritários. A lógica delas é outra, a do lucro”. *O mundo dominado*. Época, p. 13-17.

nas questões internas, e tem-se uma visível diminuição dos métodos tradicionais de controle democrático e de representação popular.<sup>266</sup>

A globalização, portanto, resultou, especialmente nos países periféricos como o Brasil, em uma crise do próprio contrato social, referida por Boaventura de Sousa SANTOS como a passagem do “(...) pré-contratualismo ao pós-contratualismo sem nunca se ter passado pelo contratualismo”. A primeira fase consiste no “(...) bloqueamento do acesso à cidadania por parte de grupos sociais que anteriormente se consideravam candidatos à cidadania e tinham a expectativa de a ela aceder”. A segunda fase representa o “(...) processo pelo qual grupos e interesses sociais até agora incluídos no contrato social são dele excluídos sem qualquer perspectiva de regresso”.<sup>267</sup>

Todo esse quadro, descrito aqui de relance, traz questionamentos importantes no que tange à efetivação e obediência dos princípios fundamentais do estado e da capacidade da sociedade, por meio de seus representantes, de eleger suas políticas públicas. E há, evidentemente, reflexos significativos na capacidade dos estados de construir uma administração tributária adequada e eficiente, combater a evasão e reduzir a elisão, de modo a atender aos postulados da isonomia tributária e da capacidade contributiva, estabelecendo um modelo de tributação que busque atingir a tão sonhada justiça tributária.

---

<sup>266</sup> Cf. José Eduardo FARIA. *O Direito na economia globalizada*, p. 324.

<sup>267</sup> “A crise da contratualização moderna consiste na predominância estrutural dos processos de exclusão sobre os processos de inclusão. Estes últimos ainda vigoram e até em formas avançadas que permitem a contabilização virtuosa dos valores modernidade, mas confinam-se a grupos cada vez mais restritos que impõem a grupos muitos mais amplos formas de exclusão abissais”. A crise do contrato social. In: *Reinventar a democracia*, p. 23-24.

## 6. ENCERRAMENTO DA SEÇÃO

É hora, porém, de encerrar essas anotações multidisciplinares e passar ao exame da questão de fundo a ser debatida no presente estudo.

A economia ilegítima de tributos, à qual usualmente se denomina de evasão tributária, é conduta reprimível em todos os sentidos, seja sob o aspecto jurídico, seja sob os aspectos social e político. A repressão à evasão tributária, porém, vem encontrando obstáculos crescentes, que decorrem especialmente da forma flexível e furtiva com que atuam os agentes econômicos na economia globalizada, da perda da influência das legislações tributárias nacionais no cenário jurídico mundial e da ineficiência de alguns governos em estabelecer políticas antievasão efetivas.

Já a economia legítima de tributos, chamada normalmente de elisão tributária, não é passível de censura, desde que o contribuinte atue dentro dos parâmetros legais impostos pelo ordenamento jurídico. A busca pela economia nos gastos e redução de custos é tendência natural e mesmo integra a concepção das atividades econômicas e empresariais.

Mas não se pode negar que essa economia de tributos, ainda que legítima, acarreta desigualdades e desequilíbrios nos sistemas tributários. Assim, se se reconhece o legítimo direito do contribuinte de procurar realizar seus negócios pelo modo que lhe acarrete a menor carga tributária, também se deve reconhecer como correta a ação do estado visando frear as possibilidades de elisão tributária, na busca da igualdade e da justiça tributária. Essa ação estatal, evidentemente, somente pode trilhar o caminho da legitimidade outorgada pelo texto constitucional, com a observância dos mandamentos ali contidos.

Cabe anotar, finalmente, a escorreita observação de José Casalta NABAIS, no sentido de ser *insustentável que uma parte significativa e crescente de contribuintes consiga fugir com êxito à tributação*. “É insustentável pela receita perdida que origina e, conseqüentemente, pelo *apartheid* fiscal que a mesma provoca, desonerando os

‘favorecidos’ e ‘fugitivos’ fiscais e sobrecarregando os demais contribuintes que, não podendo fugir aos impostos, se tornam verdadeiros ‘reféns’ ou ‘cativos’ do Fisco por impostos alheios”.

Assevera assim, com precisão, “(...) que a fuga aos impostos nada traria de mal ao mundo se todos os contribuintes estivessem em condições de fugir e de fugir em condições de igualdade. Mas isso é de todo inverificável, pois fugitivos só alguns estão em condições de o ser”.<sup>268</sup>

---

<sup>268</sup> *Direito fiscal*, p. 488-489.

## SEÇÃO III - DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

### 1. O CARÁTER CONSTITUCIONAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Uma das características marcantes do ordenamento jurídico brasileiro é a abrangência dos temas insertos na Constituição Federal, disciplinados de forma exaustiva e minudente.

Após um longo período antidemocrático, a Constituição Federal de 1988 veio acolher o anseio de vários setores da sociedade, com uma gama abrangente de disposições, as quais, se não seriam propriamente adequadas à veiculação na Lei Fundamental do Estado, estavam justificadas pelo passado ditatorial do país.

Esse totalitarismo normativo não conviveu bem com as constantes tentativas de mudanças no texto constitucional e a necessidade de adaptá-lo aos novos rumos da (in)evolução da sociedade. Tal fato, aliado à tendência do governo e do parlamento de tentar resolver os problemas da nação pela via legislativa, resultou em sucessivas emendas à Constituição.

Não é aqui a ocasião de fazer uma crítica à Constituição de 1988, tampouco ao revisionismo constitucional que se verificou nos últimos tempos. Todavia, serve a referência para frisar que o panorama do direito tributário na Constituição Federal segue a mesma tendência quanto à abrangência e minúcias com que os temas foram disciplinados. Pode-se dizer, ademais, que a matéria tributária é uma das que mais mereceu a atenção do legislador constituinte originário e derivado.

Essa é também a anotação feita por José Roberto VIEIRA, lembrando a opinião de Diego Marín-Barnuevo FABO, quanto à peculiaridade do sistema constitucional brasileiro em relação aos demais, ao tratar da matéria tributária de modo singular, analítico e exaustivo. Lembra José Roberto VIEIRA, também, o magistério

de Geraldo ATALIBA, segundo o qual “(...) o sistema constitucional brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso”.<sup>269</sup>

É certo, portanto, que o estudo de qualquer questão envolvendo o direito tributário deve, necessariamente, iniciar pela análise do texto constitucional, observando-se os princípios atinentes ao tema proposto, assim como as regras que tratam da matéria em exame.

Precisa é a lição de Roque Antônio CARRAZZA, ao lembrar a impossibilidade de analisar o fenômeno tributário com respaldo apenas na legislação infraconstitucional:

Em outros Estados, como a Itália, a França, a Espanha etc, não costuma advir grande mal disso, ainda porque, neles, a Lei Magna local dedica, quando muito, dois ou três artigos à tributação. Nossa Carta Suprema, porém, optou por regular com uma miríade de normas e princípios o tema. É, pois, ímpar no mundo, e não podemos considerá-la, neste particular, com a mesma superficialidade com que os tributaristas alienígenas costumam levar em conta a de seus respectivos países.<sup>270</sup>

O presente capítulo, dessa forma, pretende apresentar uma breve noção acerca dos princípios insculpidos na Constituição Federal de 1988, destacando aqueles que podem ser considerados fundamentais no texto constitucional e indicando os específicos da seara do direito tributário. Finalmente, observa-se que a importação de doutrina, conceitos e institutos do direito alienígena deve ser feita com muita reserva, observando a diversidade e peculiaridade de cada sistema constitucional.

---

<sup>269</sup> *Medidas provisórias em matéria tributária: As catilinárias brasileiras*, p. 44.

<sup>270</sup> Segurança jurídica e tributação. In: *Curso de direito constitucional tributário*, p. 334.

## 2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS FUNDAMENTAIS

### 2.1. A NOÇÃO DE PRINCÍPIO

Verificou-se - no capítulo 3 da seção I -<sup>271</sup> que Claus-Wilhelm CANARIS define o sistema jurídico como a “(...) ordem axiológica ou teleológica de princípios jurídicos gerais”.<sup>272</sup>

Semelhante é a lição trazida por Roque Antônio CARRAZZA ao asseverar que “Sistema, pois, é a reunião ordenada de várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se *princípios*, e o sistema é tanto mais perfeito, quanto em menor número existam”.<sup>273</sup>

Em termos mais técnicos, conclui Roque Antônio CARRAZZA, “(...) princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”.<sup>274</sup>

Da definição extrai-se que o autor considera, com razão, a existência de princípios jurídicos explícitos ou implícitos.<sup>275</sup> E, ainda, que o princípio explícito não é necessariamente mais importante que o princípio implícito. “Tudo vai depender do âmbito de abrangência de um e de outro, e não do fato de um estar melhor ou pior desvendado no texto jurídico”.<sup>276</sup>

---

<sup>271</sup> “O direito como sistema”, p. 26.

<sup>272</sup> *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito*, p. 280-281.

<sup>273</sup> Princípios constitucionais tributários. In: *Curso de direito constitucional tributário*, p. 31.

<sup>274</sup> *Ibidem*, p. 33.

<sup>275</sup> Esses princípios implícitos podem ser apreendidos pelo jurista por meio do instrumental teórico que lhe oferece a Ciência do Direito.

<sup>276</sup> *Idem*.

Estando inserido em um sistema, em um todo unitário, é inconcebível o exame de um princípio em estado de isolamento. Por exigência do próprio sistema, cada princípio “(...) se apresenta sempre relacionado com outros princípios e normas, que lhe dão equilíbrio e proporção e lhe reafirmam a importância”.<sup>277</sup>

O ordenamento jurídico, por conseguinte, deve ser interpretado sempre partindo dos enunciados que se aproximam da universalidade dos princípios maiores para, posteriormente, descer dos princípios às normas jurídicas particulares, “(...) caminhando, na medida do possível, do conhecido para o desconhecido”.<sup>278</sup>

É sob esse arcabouço que os textos jurídicos devem ser interpretados.

Entretanto, anota Roque Antônio CARRAZZA que os princípios são encontrados em todos os escalões da pirâmide jurídica, havendo, portanto, princípios constitucionais, legais e até infralegais. Os mais importantes, evidentemente, são os constitucionais, que sobrepassam aos outros princípios e regras, inclusive as constitucionais.<sup>279</sup> Nesse contexto, se os princípios constitucionais dirigem a atuação de todas as normas jurídicas, a análise de qualquer problema jurídico deve iniciar no altiplano dos princípios constitucionais, de sorte a verificar em qual sentido eles apontam.

Desse modo, “(...) o princípio cumpre uma função informadora dentro do ordenamento jurídico e, assim, as diversas normas devem ser aplicadas em sintonia com ele”.<sup>280</sup>

---

<sup>277</sup> Cf. Roque Antônio CARRAZZA, *op. cit.*, p. 34.

<sup>278</sup> *Idem.*

<sup>279</sup> *Idem.* v. item 2.3, *infra*, “Princípios constitucionais fundamentais na Constituição Federal de 1988”, p. 74.

<sup>280</sup> Cf. Roque Antônio CARRAZZA, *op. cit.*, p. 35.



## 2.2. DISTINÇÃO ENTRE PRINCÍPIOS E REGRAS

Em consonância com a noção de princípio acima apresentada, entende-se como correta a distinção, feita pela maior parte da doutrina, entre princípios e regras, ambas espécies do gênero norma jurídica. As normas, aliás, não trazem em si sua condição de princípios ou regras. É tarefa do jurista identificá-las e hierarquizá-las.

J.J.G. CANOTILHO apresenta alguns critérios para a diferenciação entre princípios e regras: a) grau de abstração: os princípios usualmente apresentam um grau de abstração elevado, ao contrário das regras; b) grau de determinabilidade na aplicação no caso concreto: os princípios, por sua própria vagueza e indeterminação, carecem de outras mediações para sua concretização, enquanto as regras são suscetíveis de aplicação imediata; c) caráter de fundamentalidade no sistema do direito: os princípios são normas de natureza estruturante ou de caráter fundamental no ordenamento jurídico, ao contrário das regras que possuem incidência mais específica; e) proximidade da idéia de direito: os princípios representam *standards* juridicamente vinculantes, fundados na idéia de direito ou no ideal de justiça adotado pelo ordenamento jurídico, enquanto as regras podem ser normas vinculantes com um conteúdo meramente funcional.<sup>281</sup>

Mas o ponto central da distinção entre regras e princípios parece mesmo residir na função que exercem dentro do sistema jurídico. Segundo Robert ALEXY, “O ponto decisivo para a distinção entre regras e princípios é que os princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes. Portanto, os princípios são *mandados de otimização*, que estão caracterizados pelo fato de que podem ser cumpridos em diferentes graus e que a medida devida de seu cumprimento não só depende das

---

<sup>281</sup> A Constituição como sistema aberto de regras e princípios. In: *Direito constitucional e teoria da Constituição*, p. 1086.

possibilidades reais senão também das jurídicas”.<sup>282</sup> O âmbito dessas possibilidades jurídicas é determinado pelo conjunto de princípios e regras que se apresentam em sentido oposto.

Já as regras, afirma Robert ALEXYY, “(...) são normas que somente podem ser cumpridas ou não. Se uma regra é válida, então deve ser feito exatamente o que ela exige, nem mais nem menos”. Portanto, as regras contêm *determinações* no âmbito do fático e juridicamente possível e devem ser cumpridas tal como estipuladas.<sup>283</sup>

Note-se, ainda, que uma mesma norma pode conter um princípio e uma regra jurídica, merecendo, cada um desses comandos normativos, a interpretação decorrente da função que exercem.

Merece referência, igualmente, a construção teórica de Humberto ÁVILA, segundo o qual, a par da distinção entre princípios e regras, outras espécies normativas merecem consideração, quais sejam, os postulados. Enquanto os princípios possuem um caráter finalístico, estabelecendo um dever de promoção de um estado de coisas, os postulados inserem-se no âmbito de como esse dever deve ser aplicado.<sup>284</sup> Os postulados, como o da Proporcionalidade, da Razoabilidade, da Eficiência etc., qualificam-se como *normas de segundo grau*, porquanto tratam de estabelecer a estrutura de aplicação de outras normas, sejam elas princípios ou regras. Não se está diante, porém, de sobrenormas ou sobreprincípios, como o Princípio do Estado de Direito, porque esses se situam no próprio nível das normas que são objeto de

---

<sup>282</sup> “El punto decisivo para la distinción entre reglas y principios es que los *principios* son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentre de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto, los principios son *mandatos de optimización*, que están caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos em diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas”. *Teoría de los derechos fundamentales*, p. 86.

<sup>283</sup> “En cambio, las *reglas* son normas que sólo pueden ser cumplidas o no. Si una regla es válida, entonces de hacerse exactamente lo que ella exige, ni más ni menos. Por lo tanto, las reglas contienen *determinaciones* en el ámbito de lo fáctica e jurídicamente posible”. *Ibidem*, p. 87.

<sup>284</sup> *Teoría dos princípios*, p. 79.

aplicação, enquanto os postulados estão no nível das normas que estruturam a aplicação de outras.<sup>285</sup>

Assim, enquanto as regras são normas imediatamente descritivas e os princípios são normas imediatamente finalísticas, “Os postulados normativos são normas imediatamente metódicas, que estruturam a interpretação e aplicação de princípios e regras, mediante a exigência, mais ou menos específica, de relações entre elementos com base em critérios”, embora alguns postulados, como o da Ponderação de Bens e o a Proibição de Excesso, aplicam-se sem pressupor a existência de elementos e critérios específicos.<sup>286</sup>

### **2.3. PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO BRASIL**

Princípios constitucionais fundamentais, também chamados de princípios estruturantes, ordenadores, ou estruturas fundamentais do Estado Constitucional, são aqueles que pretendem representar o “núcleo essencial da constituição”, atribuindo-lhe uma determinada *identidade e estrutura*.

O Estado de Direito é um Estado Constitucional. Pressupõe, assim, a existência de uma lei máxima que tenha por objetivo definir a ordem jurídico-normativa fundamental do estado. É na própria Constituição, portanto, que serão apreendidos os princípios fundamentais do estado.

Além de revelarem a estrutura e ordenação do estado e as opções políticas do poder constitucional originário, os princípios fundamentais representam a matriz e a síntese de todos os demais princípios e regras constitucionais. Assumem, igualmente, uma posição de relevo como critério de integração e interpretação, já que “(...)

---

<sup>285</sup> *Ibidem*, p. 80.

<sup>286</sup> *Ibidem*, p. 120.

orientam, condicionam e iluminam a interpretação das normas jurídicas em geral, aí incluídos os próprios mandamentos constitucionais”.<sup>287</sup>

Porque representam a estrutura e a identidade de determinado ordenamento constitucional, a efetiva apreensão dos princípios fundamentais somente é possível em um determinado estado e em um determinado contexto histórico. Embora possam ser considerados princípios comuns aos Estados Modernos, certamente que cada ordenamento constitucional apresenta suas peculiaridades, o que impede a indicação de um modelo universal e atemporal.

O Estado é uma realidade concreta e o estudo dos princípios que definem sua estrutura demanda uma delimitação espacial e temporal mais ou menos precisa.

A Constituição reflete a ordem jurídica fundamental de uma sociedade em um determinado momento histórico. É, portanto, contemporânea à realidade e, consoante afirma Eros Roberto GRAU, “Por isso podemos dizer que em verdade não existe a Constituição, do Brasil, de 1988. Pois o que realmente hoje existe, aqui e agora, é a Constituição do Brasil, tal como hoje, aqui e agora, está sendo interpretada/aplicada”.<sup>288</sup>

A Constituição identifica o seu Título Primeiro como sendo referente aos Princípios Fundamentais. Nesse título, em seus quatro artigos, apresenta os princípios e objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. É certamente nessas disposições que se encontra o núcleo essencial da Constituição, possibilitando verificar a sua identidade, a sua estrutura e os objetivos nela previstos para o Estado Brasileiro. Está-se aqui, portanto, diante dos Princípios Fundamentais do Estado.

A assertiva é confirmada ao verificar-se que vários dos princípios ali afirmados são aqueles previstos no artigo 60, § 4º, da própria Constituição, o qual

---

<sup>287</sup> Cf. Roque Antônio CARRAZZA, Princípios Constitucionais Tributários. In: *Curso de direito constitucional tributário*, p. 33.

<sup>288</sup> Resenha do prefácio da 2ª edição de Constituição Dirigente e vinculação do legislador, de J.J.G. Canotilho. In: Jacinto Nelson de Miranda Coutinho (org.), *Canotilho e a Constituição Dirigente*, p. XIII.

estabelece as matérias em relação às quais não é admitida qualquer proposta de emenda constitucional. Ou seja, são cláusulas pétreas, e a sua importância revela-se pela ênfase do legislador constituinte ao impedir qualquer proposta de emenda *tendente* a aboli-las.

Isso evidencia a prevalência e a relevância que o constituinte originário atribuiu a esses princípios. Basta ver que a sua inobservância constitui hipótese de quebra do princípio federativo, que também é cláusula pétrea, autorizando a intervenção da União nos Estados (art. 34, VII).

Conjugando-se os princípios definidos no Título I da Constituição, sob a denominação de Princípios Fundamentais, com aqueles eleitos como cláusulas pétreas, entende-se possível, à luz dessas normas, apresentar um resumo dos princípios constitucionais fundamentais do Estado Brasileiro.<sup>289</sup>

### **2.3.1 Princípio Republicano:**

CF: “Art. 1º. A *República* Federativa do Brasil (...)”.

O Princípio Republicano, em nossa Carta Magna, apresenta um conteúdo mais amplo do que a simples antítese da monarquia. Abrange um modelo que identifica a *res publica* em seu sentido originário, qual seja, coisa do povo, para o povo, pois representa a forma que se opõe a toda espécie de tirania, inclusive a monárquica.

O Princípio Republicano, lembra José Afonso da SILVA, “(...) não deve ser encarado do ponto de vista puramente formal, como algo que vale por sua oposição à

---

<sup>289</sup> Não se tem, porém, pretensão de exaustividade, tampouco se quer dizer que princípios de tal relevo não possam ser extraídos de outras normas constitucionais. Além disso, os princípios fundamentais, assim como qualquer outra norma, não podem ser apreendidos isoladamente, pois integram o sistema constitucional, o qual atribui o sentido de unidade da Constituição. Assim, apesar de possuírem conteúdos diferenciados, tais princípios encontram-se visceralmente interligados, complementando-se, condicionando-se e limitando-se de forma recíproca. Desse modo, não há qualquer valoração na forma e ordem da classificação ora apresentada. Entende-se, ainda, que a forma de agrupamento se mostra irrelevante, desde que seja possível identificá-los e atribuir-lhes a importância devida, de acordo com seu conteúdo.

forma monárquica. Ruy Barbosa já dizia que o que discrimina a forma republicana não é apenas a coexistência dos três poderes, indispensáveis em todos os governos constitucionais, mas, sim, a condição de que, sobre existirem os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, os dois primeiros derivem, realmente, de eleições populares”.<sup>290</sup>

Identifica-se o Princípio Republicano, portanto, com as noções de representatividade (decorrente da eletividade), transitoriedade e responsabilidade dos governos.

As características de transitoriedade e responsabilidade, por sua vez, somente ganham sentido quando se tem por fundamento a noção funcional do poder concedido pelo povo, decorrente da representatividade, ou seja, de meios para a realização das finalidades consagradas no texto constitucional.

A propósito, é pertinente a lição de José Roberto VIEIRA ao lembrar que, se a representatividade, a transitoriedade e a responsabilidade caracterizam a república, cabe conceder relevo ao primeiro desses atributos, “(...) pois a República é, antes e acima de tudo, aquele regime de governo em que as autoridades são meros administradores da coisa pública – ‘*res publica*’ – a título de mandatários do povo, que detém a sua propriedade”.<sup>291</sup> Os *poderes* atribuídos aos mandatários do povo, continua o autor, somente descobrem sentido na idéia de função, de meios para a realização do interesse público, razão pela qual concorda com Celso Antônio Bandeira de MELLO ao propor a alteração do clássico binômio poderes-deveres para deveres-poderes, porquanto “(...) os *poderes* não passam de simples instrumentos conferidos ao administrador público, de sorte a equipá-lo na incessante procura do atender às finalidades legais. Aí seus *deveres* inafastáveis”.<sup>292</sup>

Para a Constituição brasileira, o sentido republicano encontra-se interligado ao Princípio do Estado de Direito e ao Princípio Democrático. A República do Brasil deve ser uma democracia, fundada na vontade popular e na garantia dos direitos e

---

<sup>290</sup> *Curso de direito constitucional positivo*, p. 107.

<sup>291</sup> *República e democracia: óbvios ululantes e não ululantes*, p. 87.

<sup>292</sup> *Ibidem*, p. 88.

liberdades fundamentais, no âmbito de um estado submetido ao Estatuto Constitucional - Estado de direito.

Entretanto, para efeito de estudo, não se mostra indevida a particularização do princípio republicano, uma vez que a história demonstra que a consagração da forma republicana de governo não excluiu as restrições ao sufrágio universal - Princípio Democrático -, e o Estado de Direito, concebido como limitação do poder estatal para garantir a liberdade individual, nem sempre teve como preocupação final a garantia das liberdades públicas - Princípio Republicano.

Ao contrário de JOSÉ AFONSO DA SILVA,<sup>293</sup> compreende-se que após o plebiscito de 1993, o referido Princípio se apresenta como cláusula pétrea, estando abrangido nas disposições do artigo 60, § 4º, da Constituição Federal.

### **2.3.2 Princípio Federativo:**

CF: “Art. 1º. A República *Federativa* do Brasil (...)”.

O Estado Federal caracteriza-se pela repartição regional de governos autônomos. Difere do Estado unitário, que possui apenas um centro de governo. O Estado unitário, por vezes, apresenta-se descentralizado, mas essa descentralização não é do tipo federativa, pois não gera uma autonomia político-constitucional e financeira.

Michel TEMER distingue os requisitos que *caracterizam* a federação daqueles responsáveis pela sua *manutenção*. Dentre os primeiros, destaca: a) a repartição constitucional das competências; b) a participação da vontade das ordens jurídicas parciais na vontade criadora da ordem jurídica nacional (no Brasil representados pelos Estados-membros; e c) a possibilidade de autoconstituição (constituições locais). Quanto aos segundos, aponta: a) a rigidez constitucional e b) a

---

<sup>293</sup> “Desde a Constituição de 1891, a *forma republicana de governo* figura como princípio constitucional, hoje não mais protegido contra emenda constitucional, como nas constituições anteriores, já que a forma republicana não mais constitui núcleo imodificável por essa via; só a forma federativa continua a sê-lo (art. 60, § 4º, I)”. *Curso de direito constitucional positivo*, p. 107.

existência de um órgão constitucional incumbido do controle de constitucionalidade das leis.<sup>294</sup>

Quanto à federação brasileira, é caracterizada pelos seguintes vetores, na síntese de Alexandre de MORAES: a) nacionalidade única dos cidadãos de todos os Estados membros; repartição constitucional de competências entre a União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal; b) competência tributária de cada ente federativo, a fim de assegurar-lhe autonomia financeira; c) poder dos entes federados de se auto-organizarem, segundo normas estabelecidas na Constituição; d) possibilidade excepcional e taxativa de intervenção federal; e) participação igualitária dos Estados-membros no poder legislativo federal; f) possibilidade de criação de novo estado ou modificação de um já existente, com a concordância da população envolvida; g) existência de um órgão de cúpula do Poder Judiciário para interpretação e proteção da Constituição.<sup>295</sup>

A Constituição consagra ainda, em seu artigo primeiro, o princípio da indissolubilidade do vínculo federativo - “(...) formada pela União *indissolúvel* dos Estados e Municípios e do Distrito Federal (...)”-, o que, aliado ao princípio que veda a revisão constitucional que atinja a forma federativa do Estado (art. 60, § 4º), afasta por completo qualquer tentativa de separação de um Estado-membro ou município da Federação. Não há, portanto, o chamado direito de secessão.

Impende observar, ainda, que não obstante a disposição contida no artigo 1º da Constituição Federal declarando que a República Federativa do Brasil é formada pela União indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, e muito embora seja incontroversa a autonomia política reconhecida aos Municípios, autonomia essa que, no Brasil, remonta à época anterior à própria autonomia dos Estados-membros,<sup>296</sup> uma análise sistemática do texto constitucional demonstra que os Municípios não estão inseridos na ordem federativa. Isso porque às referidas pessoas

---

<sup>294</sup> *Elementos de direito constitucional*, p. 63.

<sup>295</sup> *Direito constitucional*, p. 267-268.

<sup>296</sup> Cf. Michel TEMER, *op. cit.*, p. 100.



políticas não é concedida a necessária participação na vontade criadora da ordem jurídica nacional ou, de outro modo, a participação (igualitária) no poder legislativo federal, a que se referem Michel TEMER e Alexandre de MORAES como requisitos essenciais à caracterização da federação. Essa participação a Constituição Federal confere apenas aos Estados-membros, por meio de seus representantes no Senado Federal (art. 46).

Lembrando a existência de opiniões em sentido contrário, como as de Celso Ribeiro BASTOS e Manoel Gonçalves FERREIRA FILHO, José Roberto VIEIRA também conclui que os Municípios não integram o pacto federativo.<sup>297</sup>

### **2.3.3 Princípio do Estado Democrático de Direito:**

CF: “Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela União indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em *Estado Democrático de Direito* (...)”.

“Parágrafo único: *Todo o poder emana do povo*, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

O Estado de Direito, resultado das conquistas do movimento liberal-burguês, era um estado preocupado com a contenção do poder estatal e com os direitos e garantias individuais, em sentido formal. Mas isso não era suficiente para garantir um Estado de Direito democrático, tal como hoje se entende.

O atual Estado Democrático de Direito transcende à mera garantia formal das liberdades individuais, incorporando os postulados do Estado Social, que nem sempre foi democrático, a fim de garantir um Estado sujeito ao império da lei, mas também preocupado em assegurar o desenvolvimento das potencialidades do cidadão e sua participação no cenário político.

---

<sup>297</sup> *Princípios constitucionais e Estado de Direito*, p. 103.

Nesse aspecto, impende considerar que a prevalência da vontade da maioria, em um regime democrático, tem como contrapartida a necessária observância do direito de manifestação da minoria.

Sem outras digressões, importa registrar, então, a passagem do Estado de Direito para o Estado Constitucional Democrático Social de Direito.<sup>298</sup>

A par do exame das teorias da democracia, das características de sua evolução - direta, representativa, participativa etc -, das formas de sua concretização e da crise atual dos modelos democráticos, em relação aos quais não é possível se deter neste breve estudo,<sup>299</sup> cabe salientar que o princípio democrático em nossa Constituição não se resume a garantir a participação na gestão pública – por meio dos representantes eleitos, ou diretamente, nos termos da Constituição – mas sim, assume

---

<sup>298</sup> Quanto ao Estado de Direito e à democracia, pertinente a lição de José Afonso da SILVA: “A democracia, como realização de valores (igualdade, liberdade e dignidade) de convivência humana, é conceito mais abrangente do que o de *Estado de Direito*, que surgiu como expressão jurídica da democracia liberal. A superação do liberalismo colocou em debate a questão da sintonia entre o Estado de Direito e a sociedade democrática. A evolução desvendou sua insuficiência e produziu o conceito de Estado Social de Direito, nem sempre de conteúdo democrático. Chega-se agora ao *Estado Democrático de Direito* que a Constituição acolhe no art. 1º como um conceito-chave do regime adotado, tanto quanto o são o conceito de Estado de Direito Democrático da República Portuguesa (art. 2º) e o de Estado Social e Democrático da Constituição Espanhola (art. 10)”. *Curso de direito constitucional positivo*, p. 116. Para aprofundar o tema v. J.J.G. CANOTILHO *Direito constitucional e teoria da Constituição*, p. 238-272 e *Estado de Direito*, *passim*.

Em relação ao Estado Constitucional Democrático Social de Direito, justifica-se a denominação adotada para dizer que não se fala especificamente do modelo de Estado de Direito advindo do movimento liberal do século XIX, mas daquele que, além de sujeitar o Estado aos limites estabelecidos na ordem jurídica, decorrente do constitucionalismo, e limitar o exercício do poder, incorpora a essa sujeição as características da representação democrática e da busca pela justiça social. Sobre a caracterização desse Estado, a lição de CANOTILHO: “Se quiséssemos adotar uma fórmula de síntese, poderíamos dizer que o Estado social de direito só será Estado de direito se, como reclamavam os liberais e exigem os neoliberais, reconhecer a função estruturante dos princípios fundamentais do direito civil assente nos direitos da vontade dos sujeitos económicos (ou seja, dos proprietários, empresários) e dos princípios norteadores desses direitos (a livre iniciativa económica e a autonomia contratual). Contudo, o Estado de direito só será social se não deixar de ter como objectivo a realização de uma democracia económica, social e cultural e só será democrático se mantiver firme o princípio da subordinação do poder económico ao poder político. As tentativas de expurgação do social com o intuito de destilar um Estado de Direito quimicamente puro, isto é, um Estado sem o compromisso da socialidade, mais não são do que coberturas ideológicas para políticas económicas e sociais onde não cabem deveres de solidariedade e de inclusão do outro”. *Estado de Direito*, p. 39.

<sup>299</sup> Para aprofundamento v. J.J.G. CANOTILHO. O princípio democrático. In: *Direito constitucional e teoria da Constituição*, p. 281-319.

direção mais nobre, no sentido de assegurar a plena realização das capacidades do cidadão, a fim de propiciar a igualdade de oportunidades, objetivo que certamente não é alcançado quando o cidadão não tem atendidas as suas necessidades básicas, restando impedida ou prejudicada sua participação política em razão de deficiências econômicas e culturais.

### **2.3.4 Princípio da Tripartição de Funções (Separação de Poderes):**

CF: “Art. 2º. São Poderes da União, *independentes e harmônicos entre si*, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

Fórmula sugerida desde ARISTÓTELES, LOCKE e ROUSSEAU, atribui-se a MONTESQUIEU a sedimentação razoavelmente acabada do princípio. O pensador, como forma de oposição ao absolutismo e em defesa da liberdade, imaginou a divisão das três funções estatais, para que “o poder freie o poder”. Assim, segundo a doutrina tradicional, as funções do Estado deveriam ser entregues a órgãos distintos e autônomos, a fim de que o órgão responsável pela elaboração das leis não pudesse executá-las ou julgá-las, aquele a quem compete sua execução fosse impedido de julgá-las ou fazê-las e ao órgão competente para seu julgamento fosse vedada a elaboração ou execução.

A doutrina esclarece que a melhor expressão a ser utilizada para definir tal princípio é a de Tripartição de Funções, uma vez que o “poder estatal” é uno e, portanto, não pode ser cindido.

Ressalta Clèmerson Merlin CLÈVE a existência de três espécies de críticas contra a teoria de MONTESQUIEU. A primeira delas atinge a teoria propriamente dita, negando-se a validade da separação de poderes (funções). Outra espécie de crítica é dirigida contra a própria interpretação que sofreu a obra de MONTESQUIEU.<sup>300</sup>

Sobre essa última, anota Simone GOYARD-FABRE:

---

<sup>300</sup> Revendo o princípio da separação dos poderes. In: *Atividade legislativa do Poder Executivo*, p. 37.

(...) quando os três poderes que existem em todo o Estado (...) se confundem, o despotismo de um só suprime qualquer liberdade, trate-se ele de um homem, de um corpo ou do povo. Logo, a condição *sine qua non* da liberdade dos cidadãos é a não confusão desses poderes. Essa não-confusão não implica, como se disse com demasiada frequência, “separação dos poderes”; não se encontra essa expressão na pena de Montesquieu. A não-confusão dos poderes significa a distinção orgânica deles, mas via de par com sua interdependência funcional.<sup>301</sup>

De qualquer modo, ainda que se aceite de forma radical o princípio da separação de poderes, em sua acepção clássica, Clèmerson Merlin CLÈVE refere-se a uma terceira espécie de crítica, que brota de sua inaplicabilidade no universo político moderno, como defende LOEWENSTEIN, para quem “(...) esse apego ao dogma talvez se deva ao fato de a teoria política não ter ainda elaborado uma nova conformação do poder”.<sup>302</sup>

Clèmerson Merlin CLÈVE enfatiza que “(...) na sociedade de massas não há como manter a distinção entre legislação (função legislativa) e administração (função executiva). O governo compreende ações legislativas e administrativas. (...) Não há separação de poderes evidente entre o executivo e o legislativo, uma vez que o governo lidera politicamente os dois poderes”.<sup>303</sup>

A doutrina liberal, a qual fundamentou a teoria do Estado de Direito, deu vazão ao Estado de Direito Constitucional e ao Estado Mínimo, sistema dentro do qual não é difícil aplicar a técnica da separação dos poderes, tal como formulada por MONTESQUIEU ou tal como é interpretada usualmente.

Entretanto, demonstrado que a teoria liberal – tendo o bem comum como resultado do individualismo – não prosperou, o processo histórico levou o Estado Mínimo a assumir mais funções, principalmente porque aos clássicos direitos individuais acrescentaram-se outros, ditos de nova geração, tais como os relativos à proteção da saúde, trabalho, educação etc. Para satisfazer a todas essas exigências, a

---

<sup>301</sup> In: Denis HUISMAN. *Dicionário dos filósofos*, p. 708.

<sup>302</sup> Revendo o princípio da separação dos poderes. In: *Atividade legislativa do Poder Executivo*, p. 33.

<sup>303</sup> *Ibidem*, p. 33-34.

teoria da separação de funções, aplicada de forma rígida, apresenta vários percalços, especialmente pelo engessamento e morosidade com que se desenvolvem os atos normativos necessários para a consecução das políticas públicas.<sup>304</sup>

Resta claro, porém, que a mitigação das fronteiras entre legislação (função legislativa) e administração (função executiva), é variável em cada estado, de acordo com o modelo constitucional, e não autoriza nem justifica o abuso das prerrogativas normativas do Poder Executivo, tal como se verificou no Brasil em governos recentes.

Atualmente, mais do que a divisão organizacional das funções do estado e da rígida aplicação da doutrina da separação de poderes, tornou-se de vital importância a idéia de um sistema político onde haja confronto recíproco de forças, a fim de que um “poder” possa controlar o outro.

Conforme lembra Reinhold ZIPPELIUS, “(...) ao fim e ao cabo o que interessa é impedir uma concentração de poderes nas mãos de uma mesma pessoa. Por isso associa-se à divisão orgânico-funcional dos poderes a exigência de que não seja permitido a uma mesma pessoa ocupar distintas competências em união pessoal. É

---

<sup>304</sup> Sobre a questão, assevera Paulo BONAVIDES: “Esse princípio – que nas origens de sua formulação foi, talvez, o mais sedutor, magnetizando os construtores da liberdade contemporânea e servindo de inspiração e paradigma a todos os textos de Lei Fundamental, como garantia suprema contra as invasões do arbítrio nas esferas da liberdade política – já não oferece, em nossos dias, o fascínio das primeiras idades do constitucionalismo ocidental. (...) Quando cuidamos de abandoná-lo no museu da Teoria do Estado queremos, com isso, evitar apenas que seja ela, em nossos dias, a contradição dos direitos sociais, a cuja concretização se opõe, de certo modo, como técnica dificultosa e obstrucionista, autêntico tropeço, de que inteligentemente se poderiam socorrer os conservadores mais perspicazes e renitentes da burguesia, aqueles que ainda supõem possível tolher e retardar o progresso das instituições no rumo da social democracia”. O Estado liberal e a separação dos poderes. In: *Do Estado Liberal ao Estado Social*, p. 64.

José Roberto VIEIRA adverte que há um certo exagero nas palavras de BONAVIDES. A tendência de interpenetração entre as funções do Estado e às graduais acomodações que o exercício dessas funções vem experimentando ao longo do tempo não significa reconhecer a decadência ou declínio do princípio em exame, tampouco a necessidade de ‘abandoná-lo no museu da Teoria do Estado’. “Mesmo sob a louvável escusa da preocupação com os direitos sociais, cujo caminho de concretização pode ser obstruído por um entendimento estrito da tripartição, arriscar tal passo é viver o hoje com os olhos fixos no amanhã, mas sem qualquer resquício de memória do absolutismo de ontem”. *Medidas provisórias em matéria tributária: as catilínarias brasileiras*, p. 68.

apenas esta incompatibilidade que acaba por assegurar uma divisão efectiva do poder”.<sup>305</sup>

### **2.3.5 Direitos e Deveres Fundamentais:**

CF: Artigo 5º e parágrafos.

O conjunto de direitos e deveres individuais e coletivos (art. 5º), apesar de não estar incluído no Título Primeiro da Constituição, que trata especificamente dos princípios fundamentais, pode e deve ser considerado como formador de princípio fundamental do estado, uma vez que a existência de um rol de direitos e garantias fundamentais estabelecendo a liberdade e a igualdade, a subordinação do Estado à lei, o pluralismo político, o acesso à justiça e assim por diante é condição imprescindível para a concretização dos Princípios do Estado de Direito e Republicano-democrático, no contexto abrangente que se extrai do texto constitucional. A vinculação desse rol de direitos e garantias aos princípios fundamentais do estado pode ser vista igualmente pela impossibilidade de serem abolidos - art. 60, § 4º, IV).

Da mesma forma, a concretização de tais postulados exige a observância de deveres por parte dos cidadãos. A Constituição Federal não apresenta um catálogo de deveres fundamentais, mas são eles extraídos do texto constitucional.

J.J.G. CANOTILHO esclarece que não há uma correspondência lógica entre um direito e um dever fundamental. Vigora, no caso, “(...) o princípio da *assinalagmaticidade ou da assimetria* entre direitos e deveres fundamentais, entendendo-se mesmo ser a assimetria entre direitos e deveres uma condição necessária de um ‘estado de liberdade’”.<sup>306</sup>

---

<sup>305</sup> Esclarece, ainda, o jurista alemão, que “(...) este esquema não é o único que consegue criar um equilíbrio e uma fiscalização efectiva na política. Assim, por exemplo, a divisão federativa das competências também cria uma balança federal de poderes. Também há outras divisões e limitações de competência que têm a virtude de limitar e fiscalizar o poder; poder-se-ia pensar, neste sentido, na participação do parlamento, governo e chefe de Estado no processo legislativo; bem como noutras exigências de colaboração (§ 33 II). A própria estrutura de um órgão do Estado conforme o princípio colegial tem também um efeito de fiscalização” *Teoria geral do Estado*, p. 148.

<sup>306</sup> Deveres fundamentais. In: *Direito constitucional e teoria da Constituição*, p. 493.

Assim, em sua maioria, os deveres fundamentais apresentam-se de forma autônoma no texto constitucional. A título de exemplo, o dever de prestar serviço militar, o dever de pagar impostos e assim por diante.

Isso não impossibilita que se possa fazer uma correspondência entre deveres fundamentais conexos com direitos da mesma natureza. Nesse sentido, o dever de votar está relacionado ao direito ao voto; o dever dos pais em relação aos filhos quanto ao ensino básico está relacionado ao direito desses à educação; o dever de proteção ao meio ambiente está relacionado ao direito ao meio ambiente equilibrado etc.

Anota J.J.G. CANOTILHO que o cumprimento dos deveres fundamentais não corresponde a uma limitação dos direitos fundamentais, tampouco representa um “limite imanente” a esses mesmos direitos:

Os deveres fundamentais reconduzem-se a *normas jurídico-constitucionais autónomas* que podem até relacionar-se com o âmbito normativo de vários direitos. Mesmo quando alguns deveres fundamentais estão conexos com direitos – dever de defesa do ambiente, dever de educação dos filhos -, não se pode dizer que estes deveres constituem “restrições” ou “limites imanentes” dos direitos com ele conexos. O dever de defesa do ambiente não é uma “restrição do direito ao ambiente”, o dever de educação dos filhos não é um “limite imanente” do direito de educação dos pais. Se isso fosse assim, os deveres fundamentais deixariam de ser uma categoria constitucional autónoma.<sup>307</sup>

### 2.3.6 Objetivos do Estado:<sup>308</sup>

---

<sup>307</sup> *Ibidem.* p. 495.

<sup>308</sup> A formulação de tal princípio é uma adaptação reduzida do *princípio da Socialidade*, ou princípio da democracia econômica, social e cultural, formulado por J.J.G CANOTILHO, tendo por fundamento as premissas normativas contidas no texto constitucional português quanto à democracia social, econômica e cultural. Diz o autor: “O princípio da democracia econômica, social e cultural tem a mesma dignidade constitucional do princípio do estado de direito e do princípio da democracia política, estando, tal como eles, garantido contra leis de revisão substancialmente perversoras (cfr.infra). Todavia, ele apresenta duas dimensões específicas relativamente a estes dois princípios: (1) uma dimensão teleológica, pois a democracia econômica, social e cultural é um ‘objectivo’ a realizar no contexto de um processo público aberto e, por isso, ela apresenta-se como um fim do Estado (art. 9º, d); (2) uma dimensão impositivo-constitucional, pois muitas das suas concretizações assentam no cumprimento dos fins e tarefas por parte dos órgãos e entidades públicas”. Cf. *Direito constitucional e teoria da Constituição*, p. 325.

Sob o aspecto político, a Constituição definiu o estado brasileiro como uma República Federativa Democrática de Direito. A par da dimensão política que resulta das noções de Estado de Direito, República e Democracia, é possível extrair desses conceitos uma dimensão teleológica e outra constitucional-impositiva.

Essas dimensões são reveladas por meio dos fundamentos do estado insculpidos nos incisos do artigo 1º e pelos objetivos identificados no artigo 3º da Constituição.<sup>309</sup> A soberania do estado perante as outras nações é orientada pelos Princípios previstos no artigo 4º.<sup>310</sup>

Assim, ao apresentar os “Objetivos do Estado” como um dos princípios fundamentais do Estado Brasileiro, pretende-se atribuir ao postulado especialmente duas finalidades essenciais, sem exclusão de outras.

A primeira, para servir como vetor para os órgãos de direção política. Ou seja, trata-se de uma diretiva às atividades legislativa e executiva no sentido de que, no desenvolvimento das atividades políticas, sociais e econômicas, deve-se sempre buscar a observância e a consecução dos fundamentos e objetivos declinados na Constituição (arts. 1º, 3º, 4º e 170<sup>311</sup>). A inserção de tal espécie de princípio como fundamental para o estado permite, portanto, criar uma perspectiva de proibição de retrocesso social, no sentido de que a sociedade deve avançar para alcançar os objetivos ali previstos. Sob esse aspecto, o princípio apresenta-se juridicamente vinculante, mas, ao contrário dos

---

<sup>309</sup> “Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I – a soberania; II – a cidadania; III – a dignidade da pessoa humana; IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V – o pluralismo político”.

“Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária; II – garantir o desenvolvimento nacional; III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”.

<sup>310</sup> “Art. 4º. A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: (...)”

<sup>311</sup> “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...)”



demais princípios acima enumerados, deixa sob a margem da discricionariedade do poder político a forma e o modo de sua concretização.

Em segundo lugar, a indicação de um princípio fundamental que revele os fundamentos e objetivos do Estado, mostra-se de extrema relevância como elemento de interpretação. Nesse ponto, constitui mecanismo de orientação da atividade interpretativa, no sentido de que o ato de decisão seja orientado pelos fundamentos insculpidos nos cinco incisos do artigo primeiro e pelos objetivos previstos nos quatro incisos do artigo terceiro.

Esses, portanto, são os princípios maiores do Estado Brasileiro, que orientam as atividades políticas, econômicas e sociais, e também a atividade jurídica.

### 3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Nas palavras de J.J.G. CANOTILHO, a Constituição é formada por regras e princípios de diferentes graus de concretização e densidade semântica.<sup>312</sup> Para o mestre, os princípios estruturantes - ou fundamentais - representam as idéias diretivas básicas de toda a ordem constitucional. Tais princípios são “concretizados” por outros princípios ou regras constitucionais, que lhes dão “densidade”, iluminando seu sentido jurídico-político e formando um sistema unitário.<sup>313</sup>

Desse modo, os princípios fundamentais do estado brasileiro, enumerados no capítulo 2 supra, são concretizados por outros princípios específicos que deles decorrem e que lhes dão densidade.

De tal maneira, o Princípio do Estado Democrático de Direito (art. 1º, *caput*), por exemplo, é densificado e concretizado pelos princípios da Legalidade (art. 5º, II), da Isonomia (art. 5º, *caput*, e inciso I); do Devido Processo Legal (art. 5º, LIV), e assim por diante. Da mesma forma, tais (sub)princípios são também densificados por outros princípios e regras constitucionais. Assim, o Princípio da Legalidade (art. 5º, II) é densificado, na seara tributária, pelo Princípio da Legalidade Estrita (art. 150, I), assim como o Princípio (genérico) da Isonomia (art. 5º, *caput*, e inciso I) é densificado, no âmbito dos tributos, pelo Princípio da Isonomia Tributária (art. 150, I) e pelo Princípio da Capacidade Contributiva (art. 145, § 1º) e por outros mais específicos, como o da progressividade, da essencialidade etc.

Para o objeto do presente estudo, imprescindível será a referência a alguns princípios tributários específicos. Esses serão explicitados e analisados de forma

---

<sup>312</sup> *Direito constitucional e teoria da Constituição*, p. 1099/1101.

<sup>313</sup> “A articulação de princípios e regras, de diferentes tipos e características, iluminará a compreensão da constituição como um sistema interno assente em princípios estruturantes fundamentais que, por sua vez, assentam em subprincípios e regras constitucionais concretizadores desses mesmos princípios. Quer dizer: a constituição é formada por regras e princípios de diferentes graus de concretização (= diferente densidade semântica)”. *Idem*.

destacada (seção IV), assim como no decorrer da própria exposição, toda vez que a invocação de tais postulados se fizer pertinente.

#### 4. A INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL E O CONSTITUCIONALISMO MODERNO

Consoante já demonstrado, a interpretação exige a constante invocação dos grandes princípios constitucionais, principalmente em face da ambigüidade e vagueza muitas vezes presentes nos textos normativos, inclusive nas próprias normas constitucionais.<sup>314</sup>

Porque a Constituição “(...) não é um ajuntamento de preceitos, cada qual girando em sua estreita órbita(...)”, Roque Antônio CARRAZZA lembra que “(...) o jurista deve ordenar as normas constitucionais em grupos de fundamentação unitária, formando sistemas e subsistemas (como o tributário)”.<sup>315</sup>

Tudo isso acaba por privilegiar o método sistemático de interpretação. Confirma o autor, portanto, que “(...) o princípio influi na interpretação e na boa aplicação até dos mandamentos constitucionais. Repisamos que, se um mandamento constitucional aceitar várias interpretações, há de prevalecer a que estiver em sintonia com o princípio que lhe for mais próximo”.<sup>316</sup>

##### 4.1 PRINCÍPIOS E MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL

A explicitação do método sistemático de interpretação é bem posta por Paulo de Barros CARVALHO, ao considerar que, sendo o direito positivo um sistema de

---

<sup>314</sup> A vagueza é característica dos vocábulos imprecisos quanto ao seu conteúdo semântico, à vista da extensão indeterminada de seu significado. Já a ambigüidade relaciona-se à existência de dois ou mais significados para um mesmo vocábulo.

<sup>315</sup> Princípios constitucionais tributários. In: *Curso de direito constitucional tributário*, p. 36.

<sup>316</sup> *Ibidem*, p. 38.

linguagem, formado por proposições normativas de conteúdo prescritivo, sua interpretação também deve ser realizada como a de um sistema lingüístico.<sup>317</sup>

E a interpretação, nesse caso, demanda a investigação dos três planos fundamentais da linguagem: a sintaxe, a semântica e a pragmática.

O plano sintático (sintaxe) compreende a relação que os símbolos lingüísticos mantêm entre si. No sistema normativo do direito representa as articulações das normas entre si.<sup>318</sup>

No plano semântico (semântica) extrai-se a ligação dos símbolos com o objeto significado. Na linguagem jurídica é o modo de referência à realidade (qualificar fatos para alterar normativamente a conduta). No sistema normativo do direito é o campo das significações, o meio de referência que as normas guardam com relação aos fatos e comportamentos tipificados. “O aspecto semântico nos leva ao temeroso espaço das acepções dos vocábulos jurídicos, às vezes vagos, imprecisos e plurisignificativos”.<sup>319</sup>

Finalmente, o plano pragmático compreende as formas segundo as quais os utentes da linguagem a empregam na comunidade do discurso e na comunidade social para motivar os comportamentos. No sistema normativo do direito é nesse plano que se situa a indagação de como os sujeitos utilizam a linguagem dentro da comunidade em que vivem (relação dos signos com os agentes – valores da ordem jurídica). “A aplicação do direito é promovida por alguém que pertence ao contexto social por ele regulado e emprega os signos jurídicos de conformidade com pautas axiológicas comuns à sociedade”.<sup>320</sup>

Esses planos de análise da linguagem do discurso jurídico não se excluem, mas antes atuam em condição de complementaridade. Assevera Paulo de Barros CARVALHO, porém, que “O critério sistemático da interpretação envolve os três

---

<sup>317</sup> *Curso de direito tributário*, p. 70.

<sup>318</sup> Cfe. Paulo de Barros CARVALHO, *op. cit.*, 71-72.

<sup>319</sup> *Ibidem*, p. 71.

<sup>320</sup> *Idem*.

planos e é, por isso mesmo, exaustivo da linguagem do direito. Isoladamente, só o último (sistemático) tem condições de prevalecer, exatamente porque ante-supõe os anteriores. É, assim, considerado o método por excelência”.<sup>321</sup>

Luís Roberto BARROSO também recorda os métodos tradicionais de interpretação, mas refere-se a princípios específicos à interpretação do texto constitucional. Ou seja, a “(...) interpretação constitucional serve-se de alguns princípios próprios e apresenta especificidades e complexidades que lhe são inerentes”.<sup>322</sup> Isso, evidentemente, não retira a interpretação constitucional “(...) do âmbito da interpretação geral do direito, de cuja natureza e características partilha”,<sup>323</sup> o que, ademais, decorre do Princípio da Unidade da Ordem Jurídica, conforme já referido anteriormente.

Dentre os princípios específicos que orientam a interpretação constitucional, destaca Luís Roberto BARROSO o da Supremacia da Constituição; o Princípio da Presunção de Constitucionalidade das Leis e dos Atos do Poder Público; o Princípio da Interpretação Conforme a Constituição; os Princípios da Razoabilidade e Proporcionalidade e o Princípio da Efetividade das normas constitucionais.<sup>324</sup>

Quantos aos métodos de interpretação eminentemente constitucionais, J.J.G CANOTILHO faz referência aos seguintes.<sup>325</sup>

O *método jurídico* corresponde ao método hermenêutico tradicional. Considera que a Constituição Federal é uma lei e deve ser interpretada segundo os métodos tradicionais de interpretação do direito.

O *método tópico-problemático* parte da interpretação a partir do problema, em detrimento do sistema. Considera o caráter prático da interpretação constitucional, uma vez que toda interpretação procura resolver problemas, e o caráter aberto,

---

<sup>321</sup> *Ibidem*, p. 72.

<sup>322</sup> *Interpretação e aplicação da Constituição*, p. 104.

<sup>323</sup> *Idem*.

<sup>324</sup> *Ibidem*, p. 161-301.

<sup>325</sup> Interpretação, Aplicação e Concretização do Direito Constitucional. In: *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, p. 1136-1140.

fragmentário ou indeterminado do texto constitucional. Nesse contexto, a interpretação da constituição representaria um *processo aberto de argumentação*.

O *método hermenêutico-concretizador* parte do pressuposto de que a leitura de qualquer texto normativo se inicia por um processo de pré-compreensão de seu sentido pelo intérprete. O intérprete concretiza a norma a partir de uma situação histórica igualmente concreta. Desse modo, a interpretação realçará os aspectos subjetivos e objetivos da atividade hermenêutica, ou seja, a atuação criadora do intérprete e as circunstâncias em que se desenvolve essa atividade, relacionando texto e contexto e transformando o ato interpretativo em um “momento de ir e vir” ao qual se denomina “círculo hermenêutico”.

A *metódica jurídica normativo-estruturante* considera que na tarefa de concretização da norma constitucional, o intérprete deve considerar as várias funções da realização do direito constitucional e a transformação das normas a concretizar uma decisão prática. A concretização normativa “(...) deve considerar e trabalhar com dois tipos de elementos de concretização: um formado pelos elementos resultantes da interpretação do texto da norma (=elemento literal da doutrina clássica); outro, o elemento da concretização resultante da investigação do referente normativo (domínio ou região normativa)”, ou seja, a norma propriamente dita e a situação normada, qual seja, o texto e a realidade social que se tenta conformar.<sup>326</sup>

O aprofundamento de tais relevantes questões demandaria um trabalho específico, o que transbordaria os limites deste estudo, razão pela qual a referência aqui, a esses métodos, é meramente indicativa.

---

<sup>326</sup> *Ibidem*, p. 1139.

## 4.2. CONFLITO DE REGLAS E COLISÃO DE PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS

Em correspondência com a diferença entre princípios e regras, apresenta-se a distinção para solução de colisão e antinomia entre eles.<sup>327</sup>

O conflito entre regras resultará sempre no afastamento de uma delas, seja pela introdução de uma cláusula de exceção, seja pelo reconhecimento da invalidade de uma delas. Como anota Robert ALEXY, não existe graduação na validade: ou a regra é válida ou não é válida. Já no caso dos princípios não há conflito, mas colisão. Como os princípios constituem mandados de otimização, admitindo, assim, aplicação parcial, nenhum deles precisa ser declarado inválido ou nulo. As circunstâncias em determinado caso concreto é que determinarão qual princípio deverá prevalecer sobre o outro.<sup>328</sup>

Nesse passo, importa repisar que não existem princípios absolutos. Desse modo, a colisão entre dois princípios constitucionais não pode ser solucionada com a anulação de um ou outro. Os princípios devem manter o maior grau possível de

---

<sup>327</sup> v. item 2.2, supra, p. 72.

<sup>328</sup> “Un conflicto entre reglas sólo puede ser solucionado o bien introduciendo en una e las reglas una cláusula de excepción que elimina el conflicto o declarando inválida, por lo menos, una de las reglas. (...) Con la constatación de que en caso de un conflicto de reglas, cuando no es posible la inclusión de una cláusula de excepción, por lo menos una de las reglas tiene que ser declarada inválida, no se dice nada acerca de cuál de ellas debe ser tratada así. El problema puede ser solucionado a través de reglas tales como “*lex posterior derogat legi prioir*” y “*lex specialis derogat legi generali*”, pero también es posible proceder de acuerdo con la importancia de las reglas en conflicto. (...) Las colisiones de principios deben ser solucionadas de manera totalmente distinta. Cuando dos principios entre en colisión – tal como es el caso cuando según un principio algo está prohibido y, según otro principio, está permitido – uno de los dos principios tiene que ceder ante el otro. Pero, esto no significa declarar inválido al principio desplazado ni que en el principio desplazado haya que introducir una clausula de excepción. Más bien lo que sucede es que, bajo ciertas circunstancias uno de los principios precede al otro. Bajo otras circunstancias, la cuestión de la precedencia puede ser solucionada de manera inversa. Esto es lo que se quiere decir cuando se afirma que en los casos concretos los principios tienen diferente peso y que prima el principio con mayor peso. Los conflictos de reglas se llevan a cabo en la dimensión de la validez; la colisión de principios – como sólo pueden entrar en colisión principios válidos – tiene lugar más allá de la dimensión de la validez, ne la dimensión del peso. *Teoria de los derechos fundamentales*, p. 88-89.



aplicação com a limitação decorrente do conflito, mas não deve ocorrer a negação absoluta de um deles.

É no exame do caso concreto, mediante o instrumento da *ponderação*, que se poderá verificar a precedência e prevalência de um princípio sobre o outro.

A ponderação é instrumento teórico e metodológico de extrema relevância para o Direito Constitucional, uma vez que, consoante anota J.J.G. CANOTILHO, inexistente uma ordenação prévia abstrata dos bens e valores constitucionais, o que torna indispensável a operação de balanceamento – ou ponderação – desses bens e valores, de modo a obter uma decisão específica no caso concreto. Além disso, várias normas constitucionais apresentam uma “formatação principial” ou essencial em termos de valores – v.g., os direitos fundamentais –, razão pela qual, em caso de colisão, impõe-se a aplicação de métodos de “balanceamento”, “pesagem” ou “ponderação”, típicos para a solução de princípios constitucionais, cujo resultado, como mencionado, não se reduz a alternativas radicais de “tudo ou nada”. Finalmente, a unidade constitucional apresenta uma gama variada de valores de determinada comunidade, o que “(...) obriga a leituras várias dos conflitos de bens, impondo uma cuidadosa análise dos bens em presença e uma *fundamentação* rigorosa do balanceamento efectuado para a solução dos conflitos”.<sup>329</sup>

Os pressupostos básicos que demandam a emissão de um juízo de ponderação, em determinado caso específico, são assim sintetizados pelo mestre português:

Em primeiro lugar, a existência, pelo menos, de dois bens ou direitos reentrantes no âmbito de protecção de duas normas jurídicas que, tendo em conta as circunstâncias do caso, não podem ser ‘realizadas’ ou ‘otimizadas’ em todas as suas potencialidades. Concomitantemente, pressupõe a inexistência de regras abstractas de prevalência, pois neste caso o conflito deve ser resolvido segundo o balanceamento abstracto feito pela norma constitucional (...). Excluem-se, por conseguinte, *relações de preferência prima facie*, pois nenhum bem é, *prima facie*, quer excluído porque se afigura excessivamente

---

<sup>329</sup> Interpretação, aplicação e concretização do direito constitucional. In: *Direito constitucional e teoria da Constituição*, p. 1161.

débil, quer privilegiado porque, *prima facie*, se afigura como valor ‘reforçado’ ou até absoluto. Isso implica a verificação e ordenação, em cada caso ou grupos de casos específicos, de esquemas de prevalência parciais ou relativos, porque, nuns casos, a prevalência pode pender para um lado e noutros para outro segundo as ponderações ou balanceamentos efectuados *ad hoc*. Finalmente, é indispensável a *justificação* e *motivação* da regra de prevalência parcial assente na ponderação, devendo ter-se em conta sobretudo os princípios constitucionais da igualdade, da justiça, da segurança jurídica.<sup>330</sup>

O juízo de ponderação ou balanceamento não exclui outros critérios ou métodos de interpretação; ao contrário, a eles se recorre na construção da própria decisão, mediante a ponderação, em determinado caso concreto, como ocorre comumente com o Princípio da Proporcionalidade.

#### 4.3 COLISÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS E BENS JURÍDICOS CONSTITUCIONAIS

Para o objeto do estudo proposto, importa destacar, igualmente, a possibilidade de colisão entre um direito constitucional fundamental e um bem jurídico ou um dever coletivo constitucional.

J.J.G. CANOTILHO anota que não é qualquer valor, interesse, exigência ou imperativo da comunidade que pode resultar em um conflito com um direito fundamental. Há que estar diante de um bem jurídico coletivo.

Exige-se, pois, um *objecto* (material ou imaterial) *valioso* (bem) considerado como digno de proteção, jurídica e constitucionalmente garantido. Nesta perspectiva, quando se fala em bens como “saúde pública”, “patrimônio cultural”, “defesa nacional”, “integridade territorial”, “família”, alude-se a bens jurídicos constitucionalmente “recebidos” e não a quaisquer outros bens localizados numa pré-positiva “ordem de valores”. Os bens jurídicos de valor comunitário não são todos e quaisquer bens que o legislador declara como bens da comunidade, mas apenas aqueles a que foi constitucionalmente conferido o carácter de “bens da comunidade”.<sup>331</sup>

---

<sup>330</sup> *Ibidem*, p. 1164-1165.

<sup>331</sup> Metódica dos direitos fundamentais. In: *Direito constitucional e teoria da Constituição*, p. 1192.

Está presente nesse caso, como em qualquer outro de conflito entre princípios constitucionais ou entre direitos fundamentais e direitos coletivos, a necessidade do juízo de ponderação e a valoração da prevalência de um princípio ou direito sobre outro. A solução do conflito, portanto, ocorre por meio da metódica já identificada no item precedente. Salienta-se, porém, a ressalva feita pelo mestre português quanto à existência de direitos fundamentais insuscetíveis de restrição, tal como, por exemplo, o direito à vida.

#### **4.4 OS RUMOS DO CONSTITUCIONALISMO MODERNO**

Não é o momento aqui para rever, de forma pormenorizada, cada um desses princípios e métodos de interpretação constitucional, assim como os vários critérios para a solução de conflitos. Serão eles explicitados no decorrer do texto, caso sejam utilizados para justificar determinada posição.

Não obstante, impende destacar a lição de Luís Roberto BARROSO no sentido de que o constitucionalismo moderno se volta aos valores, em um movimento de reaproximação entre Ética e Direito. Nesse contexto, cria-se uma idéia de que tais valores estão materializados explícita ou implicitamente na Constituição e de que tais princípios possuem força normativa. Os princípios, nesse contexto, têm como função condensar valores, dar unidade ao sistema e condicionar a atividade do intérprete.

Nessa nova dogmática constitucional é importante compreender a distinção qualitativa entre princípios e regras, em relação à qual fez-se referência no capítulo 2 desta seção (p. 72). Essas últimas, ou se aplicam ou não se aplicam, regendo-se, portanto, pelo critério da subsunção. Já os primeiros contêm uma carga valorativa e indicam alguma diretriz a seguir. A colisão entre princípios, portanto, não é só possível como faz parte da lógica do sistema, que é dialético. E a solução das colisões dá-se, basicamente, pelo critério da ponderação.

Além disso, destaca Luís Roberto BARROSO que a perspectiva pós-positivista e principiológica do Direito influencia a criação de uma nova hermenêutica constitucional. Ao lado dos princípios materiais, outros se desenvolveram com o objetivo primordial de fornecer instrumentos específicos para a interpretação constitucional. Nesse contexto,

o novo direito constitucional brasileiro, cujo desenvolvimento coincide com o processo de redemocratização e reconstitucionalização do país, foi fruto de duas mudanças de paradigma: a) a busca da efetividade das normas constitucionais, fundada na premissa da força normativa da Constituição; b) o desenvolvimento de uma dogmática da interpretação constitucional, baseada em novos métodos hermenêuticos e na sistematização de princípios específicos de interpretação constitucional. A ascensão política e científica do direito constitucional brasileiro conduziram-no ao centro do sistema jurídico, onde desempenha uma função de filtragem constitucional de todo o direito infraconstitucional, significando a interpretação e leitura de seus institutos à luz da Constituição.<sup>332</sup>

É sob essa perspectiva, segundo os critérios metodológicos explicitados na seção I, que se desenvolve o presente estudo.

---

<sup>332</sup> *Interpretação e aplicação da Constituição*, p. 339-343.

## 5. A DOCTRINA ESTRANGEIRA E A DIVERSIDADE DE AMBIENTES CONSTITUCIONAIS

No capítulo I desta seção, destacou-se a peculiaridade do sistema constitucional brasileiro, ao tratar de forma analítica e exaustiva os temas atinentes à tributação. Por tal razão, demonstrou-se que o estudo proposto somente poderia iniciar pela análise dos princípios e regras constitucionais relacionados ao tema.

Cabe aqui advertir quanto à importação de doutrina, conceitos e categorias tributárias presentes no direito alienígena. Sendo a Constituição Federal a Lei Maior em cada estado, a qual sujeita a tudo e a todos, e considerando a diversidade de ambientes constitucionais, necessário se torna que o estudo do Direito Comparado, especialmente em microcomparação, tenha sempre em referência as peculiaridades de cada sistema constitucional, de modo a evitar a aplicação no direito autóctone, de doutrina, institutos e categorias jurídicas do direito estrangeiro que se mostrem incompatíveis com nossa Carta Magna.

Referindo-se aos métodos da microcomparação, Carlos Ferreira de ALMEIDA ressalta a dificuldade na identificação dos institutos comparáveis em sistemas jurídicos distintos, não sendo incomum os casos em que alguns institutos que numa determinada ordem sejam nomeados por uma palavra ou expressão unívoca, não são equivalentes em outro sistema jurídico. Há ainda a proximidade fonética de algumas palavras, as quais, porém, se referem a institutos totalmente distintos em diferentes sistemas.<sup>333</sup>

Para solucionar essa questão, segundo Carlos Ferreira de ALMEIDA, utiliza-se o método da aproximação funcional (*functional approach* – R. Schlesinger), por meio do qual são comparáveis os institutos que desempenham funções econômico-sociais semelhantes em sistemas jurídicos distintos. Embora a fórmula permita resolver grande parte das dúvidas quanto à identificação dos institutos comparáveis,

---

<sup>333</sup> Questões gerais do direito comparado. In: *Introdução ao direito comparado*, p. 21-22.

não é ela plenamente satisfatória, uma vez que, baseando-se em apreciações sócio-econômicas, pode desviar o comparatista de seu campo, o jurídico.

Desse modo, a afinidade dos institutos deve ser julgada também em face de seu enquadramento jurídico, que complementa o método funcional e marca os limites da comparação. Por essa fórmula, diz Carlos Ferreira de ALMEIDA que “(...) comparáveis são apenas os institutos que, na perspectiva de cada ordem jurídica, intervenham na resolução de questões jurídicas semelhantes através de instrumentos de natureza semelhante”.<sup>334</sup>

No que tange à diversidade de conteúdo de institutos ou categorias jurídicas utilizados com expressões aparentemente unívocas, o tema da evasão e elisão fiscal é exemplo típico, porquanto há em outros ordenamentos jurídicos institutos com expressões semelhantes, mas de conteúdo ou alcance semântico diverso daquele que representam no Brasil.

Já em relação à diversidade com que são tratados alguns princípios constitucionais tributários em cada estado, é bem demonstrada na análise do Princípio da Legalidade, de extrema relevância para o estudo ora proposto. Na seqüência do estudo, far-se-á referência ao fato de que tal princípio apresenta nuances em cada estado e de como tais divergências acarretam a aceitação ou não de alguma categoria ou instituto jurídico em nosso sistema interno.

---

<sup>334</sup> *Idem.*

## SEÇÃO IV – EVASÃO E ELISÃO TRIBUTÁRIAS: PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E QUESTIONAMENTOS PERTINENTES AO TEMA

### 1. INTRODUÇÃO

Compreende-se que, do ponto de vista de sua natureza jurídica, evasão e elisão tributária são conceitos que não pertencem à teoria geral do direito. As características que definem ou distinguem essas duas categorias jurídicas não possuem semelhanças suficientes, em todos ou na maior parte dos ordenamentos jurídicos, que possam autorizar a confecção de uma fundamentação teórica universal e uma definição especulativa abrangente.

Certamente uma pesquisa no direito comparado irá apontar figuras semelhantes, inclusive com nomenclaturas próximas às utilizadas na doutrina nacional. Assim, no direito norte-americano, a evasão tributária, considerada a conduta ilícita da qual resulta a redução ou não pagamento do tributo, poderá ser identificada com a figura da *tax evasion* ou *tax dodging*. Da mesma forma, a elisão tributária, considerada como a conduta lícita do contribuinte tendente a evitar, reduzir ou postergar o pagamento do tributo, pode ser equiparada à *tax avoidance*.<sup>335</sup>

Mas cabe aqui a advertência, já lançada no capítulo 5 da seção III – “A doutrina estrangeira e a diversidade de ambientes constitucionais”, p. 100 - quanto ao risco na importação de doutrina, conceitos e categorias tributárias presentes no direito alienígena, em face da possibilidade de verificar-se a existência de determinados

---

<sup>335</sup> Cf. Maria Chaves de MELLO, *Dicionário jurídico - Português-inglês; inglês-português*. p. 468. *Tax* é substantivo que pode ser traduzido para o português como imposto, contribuição, taxa ou tributo em sentido geral – *Idem*, p. 468. Portanto, literalmente, *tax evasion* pode ser traduzida como evasão tributária, ou seja, o ato de evadir-se ou fugir - cf. Antônio HOUAISS, *Dicionário ..., op. cit.* - da tributação. *Dodge* é substantivo que representa artifício, astúcia, evasiva. Recebe a mesma tradução de *tax evasion*. *Avoid* é verbo que significa evitar ou esquivar-se; assim *tax avoidance* pode ser traduzida, de forma literal, como evitação - ato de evitar, cf. HOUAISS - de tributos.

institutos que, numa certa ordem jurídica sejam identificados por uma palavra ou expressão unívoca, mas que não são equivalentes em outro sistema jurídico, ou, ainda, a proximidade fonética de algumas palavras, as quais, contudo, referem-se a institutos totalmente distintos em diferentes sistemas.

O que se quer dizer, portanto, é que a evasão e a elisão tributárias são categorias cuja definição deve ser extraída do próprio direito positivo. É, portanto, a análise de determinado ordenamento jurídico que fornecerá os critérios para a definição e distinção entre as duas figuras.

Entretanto, pelos motivos já expostos anteriormente, a investigação sobre as possibilidades de criação legislativa, no campo da evasão e da elisão tributárias, assim como a crítica da legislação já existente, demanda, necessariamente, a análise do texto constitucional e dos princípios que orientam a atividade do legislador e do intérprete.

Desse modo, antes de adentrar no mérito específico da evasão e da elisão tributárias, entende-se pertinente revisitar, nesta seção, os princípios constitucionais tributários que orientam e disciplinam a matéria, assim como alguns fundamentos teóricos necessários para a compreensão do tema, tal como a estrutura da regra-matriz de incidência tributária.

Esse, portanto, é o objetivo desta seção.



## 2. A ESTRUTURA DA NORMA-PADRÃO DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

### 2.1. JUSTIFICAÇÃO

Segundo ensina a doutrina majoritária e consoante lembra Hugo de Brito MACHADO, “O verdadeiro sentido do *princípio da legalidade* exige que todos os elementos necessários à determinação da relação jurídica tributária, ou mais exatamente, todos os elementos da obrigação tributária principal, residam na *lei*”.<sup>336</sup>

Ora, se o princípio da legalidade tributária impõe que todos os critérios que determinam a relação jurídica tributária estejam contidos na lei, cumpre verificar quais são esses critérios e como são estruturados, ou seja, qual a estrutura da norma-padrão de incidência tributária. O estudo acerca da estrutura lógico-formal da norma-padrão de incidência tributária é relevante para compreensão de temas que serão analisados posteriormente neste estudo.

### 2.2. A ESTRUTURA LÓGICO-FORMAL DA NORMA JURÍDICA

Vale recordar, inicialmente, a estrutura lógico-formal das normas jurídicas em geral, especialmente aquelas chamadas normas de conduta, de cunho prescritivo, ou seja, que estabelecem comportamentos.

Para Hans KELSEN, a norma jurídica apresenta natureza dúplice, sendo constituída por uma norma primária e uma norma secundária. Nesta última estão descritos o comportamento (hipótese) e o respectivo preceito (conseqüente). Já a

---

<sup>336</sup> Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988, p. 27.

norma primária tem como hipótese o descumprimento do dever descrito na norma secundária e, no conseqüente, a sanção decorrente desse descumprimento.<sup>337</sup>

Como se vê, a norma de KELSEN apresenta-se sob um duplo juízo hipotético. Explica Marcos Bernardes de MELLO:

(...) segundo essa formulação kelseniana, a norma secundária é aquela que, para dada situação de fato (F), ordena certa conduta (P), enquanto a norma primária é a que prescreve uma sanção (S) para o caso de não se realizar a conduta ordenada (não-P). Deste modo, a norma secundária esgota-se com o cumprimento espontâneo pelo seu destinatário (= o devedor cumpre a obrigação no tempo e pelo modo devidos), enquanto a norma primária supõe a conduta contrária à previsão da norma secundária (= o devedor descumpra a obrigação e deve ser punido).<sup>338</sup>

A premissa básica dessa noção, e que marcará os rumos da teoria da norma kelseniana, é a distinção clara entre as categorias do ser e do dever ser. As normas jurídicas são proposições de dever ser. Tal distinção serve para KELSEN separar as normas jurídicas das leis morais, mas, igualmente, para distinguir as primeiras das demais leis científicas, as quais, como lembra Norberto BOBBIO, embora também se possam apresentar sob a forma de juízos hipotéticos, diferenciam-se pela cópula que une as duas partes do juízo: o verbo “ser” nas leis científicas e a locução verbal “dever-ser” nas normas jurídicas. “A lei científica diz: ‘Se é A, é também B’; a lei jurídica: ‘Se é A, deve ser B’”.<sup>339</sup>

Todavia, em razão da natural condição egoísta do homem, que o leva a não cumprir o dever-ser, a prescrição de condutas só se mostra útil na prática se houver algum meio de coação, a representar para o homem uma desvantagem por não agir de acordo com a norma. Por tal razão, Hans KELSEN considera o direito como uma ordem coativa, e mais, considera o próprio Estado, do ponto de vista jurídico, como

---

<sup>337</sup> Cf. *Teoria pura do direito*, *passim*.

<sup>338</sup> *Teoria do fato jurídico: plano da existência*, p. 27-28

<sup>339</sup> *Teoria da norma jurídica*, p. 137.

“(...) o conjunto das normas que prescrevem sanções de uma forma organizada”.<sup>340</sup> Diante dessa concepção, era natural que o jurista atribuísse prevalência à norma sancionadora. Por isso, KELSEN descreve a norma jurídica como a “(...) prescrição de imposição de penalidade contra certa conduta”.<sup>341</sup> Conseqüentemente, para KELSEN, as normas que não prescrevem penalidades não são autônomas, mas sim, dependentes daquelas. A norma de conduta (secundária), portanto, não tem autonomia ôntica sendo, dessa forma, hierarquicamente inferior à primeira.

O exemplo de Fábio Ulhoa COELHO é esclarecedor e pertinente ao objeto do presente estudo: pela construção teórica de KELSEN, “O contribuinte tem o dever de pagar o tributo apenas porque o não-pagamento é descrito, no antecedente de uma norma jurídica, como condição da execução fiscal”.<sup>342</sup>

Em obra publicada postumamente, Hans KELSEN teria modificado sua posição inicial, entendendo agora como norma primária aquela que estatui a prestação (conduta) e como secundária, a que estabelecesse a sanção.<sup>343</sup> Tal mudança, apesar de aceita por juristas consagrados,<sup>344</sup> não é isenta de críticas. Nesse sentido, por exemplo, Marcos Bernardes de MELLO e Fábio Ulhoa COELHO entendem que não houve qualquer intenção de KELSEN em inverter as designações inicialmente escolhidas.<sup>345</sup> Sem aprofundar-se na polêmica, porque se mostra desimportante para o desenvolvimento do presente estudo, no decorrer do texto continuar-se-á utilizando-se a referência às normas primárias e secundárias de KELSEN em sua formulação original, tal como acima identificada.

---

<sup>340</sup> Cf. FERRAZ JÚNIOR, Prólogo. In: Fábio Ulhoa COELHO, *Para entender Kelsen*, p. XX.

<sup>341</sup> Cf. Fábio Ulhoa COELHO, *Para entender Kelsen*, p. 29.

<sup>342</sup> *Ibidem*, p. 36.

<sup>343</sup> *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1986.

<sup>344</sup> Assim consideram José Florentino DUARTE, na apresentação à tradução de *Teoria Geral das Normas* - Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1986 - e Paulo de Barros CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 32.

<sup>345</sup> Marcos Bernardes de MELLO, *Teoria do fato jurídico: plano da existência*, p. 28-30, nota 35-A; e Fábio Ulhoa COELHO, *Para entender Kelsen*, p. 26-27.

Assim sendo, de modo bastante resumido, já que não cabe aqui estudar em detalhes a rica e controvertida teoria do mestre, considera KELSEN as normas coercitivas como o ponto central do sistema jurídico, apresentando natureza dúplice, sendo uma parte ordenadora e outra parte sancionadora. O sistema jurídico, porém, como acabou por reconhecer no decorrer de seu trabalho, seria composto não só de normas coercitivas, mas também por normas de outra natureza – de competência, interpretativas, permissivas de comportamento etc., para as quais, entretanto, manteve a condição de não autônomas e dependentes das normas que estabelecem a sanção.<sup>346</sup>

Em um dos primeiros e relevantes trabalhos nacionais sobre a estrutura da norma jurídica tributária, Paulo de Barros CARVALHO apresenta a norma jurídica como a proposição deôntica (dever-ser) por meio da qual se imputa uma consequência a um antecedente ou suposto. A norma jurídica tributária, portanto, tem a estrutura dos juízos hipotéticos, ou seja, apresenta um suposto (ou hipótese) e uma consequência (consequente).<sup>347</sup>

Nessa obra, Paulo de Barros CARVALHO adota a terminologia de Carlos COSSIO, outro grande expoente no estudo da estrutura da norma jurídica, que inicialmente partiu da teoria desenvolvida por KELSEN para dele divergir em alguns pontos específicos. Carlos COSSIO apresentou, como endonorma, a norma jurídica que estabelece o comportamento desejado e, como perinorma, a norma jurídica que estabelece a sanção, decorrente do descumprimento da primeira.<sup>348</sup>

A teoria de Carlos COSSIO representou uma crítica à tese formulada por Hans KELSEN, na medida em que esse jurista não aceitou que se relegasse à norma secundária o papel de mero recurso lingüístico. Para superar tal deficiência, COSSIO apresentou os dois juízos hipotéticos de KELSEN em forma de um *juízo hipotético disjuntivo*, qualificando ambas as normas em um mesmo nível ontológico.

---

<sup>346</sup> Cf. Robert WALTER. In: Hans KELSEN, *Teoria pura do direito*, 3 ed. rev. da tradução de J. Cretella Jr. e Agnes Cretella, p. 30-31.

<sup>347</sup> *Teoria da norma tributária*, p. 88.

<sup>348</sup> *Ibidem*, p. 45-47.

Explica Maria Helena DINIZ que, para o jurista argentino, a norma jurídica completa deveria ser disjuntiva, a fim de abarcar as duas situações: prestação e sanção. Trata-se, portanto, de uma única norma, na qual a prestação e a sanção apresentam a mesma relevância para a relação jurídica e é assim formulada: Dado FT deve ser P ou dado NÃO-P deve ser S. Ao enunciado da prestação ou dever jurídico, COSSIO denominou de *endonorma* (o que equivaleria à norma secundária, no pensamento original de KELSEN) e ao enunciado do ilícito e sua correspondente sanção chamou de *perinorma* (equivalente à norma primária de KELSEN).<sup>349</sup>

Lourival VILANOVA esclarece que a idéia de juízo disjuntivo, presente em COSSIO, não contraria frontalmente a formulação dos juízos hipotéticos apresentada por KELSEN, “(...) pois na fórmula ‘dado A deve-ser B, ou dado não-B deve-ser S’ encontra-se a relação de antecedente para conseqüente, característica da conexão hipótese/tese (ou prótase e apódose)”.<sup>350</sup> A diferença entre as duas teses é assim apresentada por Lourival VILANOVA, inclinando-se pela maior completude da teoria de COSSIO:

Quanto à teoria pura do Direito, caracteriza logicamente a norma como juízo hipotético (dado A, deve-ser B) (dado não-B, deve-ser C); logo, elimina a primeira norma, que denomina *norma secundária* (a *endonorma*). Depois, acentuando que o caráter propriamente jurídico reside na segunda norma, a *norma primária*, que estatui o pressuposto da sanção (a *perinorma*), tem em conta somente esta. *Com o que resta apenas uma norma*, a norma sancionadora da conduta contrária àquela que evita a sanção. A teoria egológica restabelece a norma jurídica em sua integridade, que consta de *endonorma* e *perinorma*. Então surge o problema: qual o seu tipo de conexão? A teoria vê,

---

<sup>349</sup> “Pode-se dizer como Machado Neto que ao enunciado da prestação ou dever jurídico Cossio denominou *endonorma*, dando assim um lugar de honra à liberdade como pressuposto básico de toda normatividade. Ao enunciado do ilícito e sua conseqüência jurídica, a sanção, chamou de *perinorma*. Como é evidente, a *endonorma* cossiana corresponde à antiga norma secundária de Kelsen, e a *perinorma*, à primária, só que *endonorma* e *perinorma* não são duas normas diferentes e autônomas, mas são integrantes da estrutura única da norma jurídica completa; para Cossio a *perinorma* é tão-somente uma parte de uma única estrutura normativa; para Kelsen, convém repetir, a primária é a verdadeira e completa norma jurídica; a secundária é apenas uma forma de falar para expressar absolutamente o mesmo que já estava implícito na primária”. *Conceito de norma jurídica como problema de essência*, p. 79-80.

<sup>350</sup> *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 89.

acertadamente, que a disjunção proposicional, função sintática do *o*, é este conectivo. Kelsen, *reduzindo a norma a uma só, tem apenas em mãos duas proposições em uma só relação hipotética*, proposições constituintes da norma primária, que ele denomina o *pressuposto* e a *conseqüência*.

(...)

No esquema kelseniano, “Se A, então deve-ser B’ só transparece *uma proposição hipotética*. Analiticamente encontram-se *duas* proposições, como constituintes da relação condicional. O que serviu para caracterizar a proposição global foi a hipoteticidade {sic}. Como reduziu a norma à proposição primária (norma sancionadora) deixou de perceber, cremos, que havia, na estrutura formal da proposição jurídica integral, *uma disjunção de duas implicações, isto é, duas estruturas hipotéticas relacionadas disjuntivamente*.<sup>351</sup>

Deve-se ressaltar, ainda, que o juízo disjuntivo que une as duas proposições de COSSIO (endonorma e perinorma), não se confunde com o operador deôntico que une as estruturas de ambas as proposições, ou seja, o antecedente (hipótese) e o conseqüente. Esse operador é responsável pelo nexos implicacional entre antecedente-conseqüente e, portanto, incide sobre a relação interproposicional, como esclarece Lourival VILANOVA.<sup>352</sup>

Distinto, ainda, do operador deôntico interproposicional é o functor inserido na estrutura interna do conseqüente e tripartido em um dos modais deônticos: obrigatório (O), proibido (V) e permitido (P). Assim, explica Lourival VILANOVA, “(...) tem-se functor deôntico com incidência sobre a relação-de-implicação entre hipótese e tese e mais outro functor deôntico no interior da estrutura proposicional da tese”.<sup>353</sup>

---

<sup>351</sup> *Ibidem*, p. 90.

<sup>352</sup> *Ibidem*, p. 52.

<sup>353</sup> *Ibidem*, p. 55.

## 2.3. A ESTRUTURA LÓGICO-FORMAL DA NORMA DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

### 2.3.1 Considerações gerais

A estrutura lógico-formal da norma-padrão de incidência tributária em nada difere da proposição denominada por Carlos COSSIO de endonorma e, por Hans KELSEN, como norma secundária, as quais se procurou descrever no capítulo antecedente.

Trata-se, assim, de típica norma de conduta, constituída de uma proposição prescritiva por meio da qual se estabelece que, ocorrendo determinado fato, deve ser atribuída determinada conseqüência no plano do relacionamento interpessoal. Apresenta-se sob o seguinte enunciado: Dado S deve ser P, ou seja, exemplificando, dado o fato de auferir renda, deve ser o pagamento do imposto sobre a renda.<sup>354</sup>

À previsão fática atribui-se a denominação de antecedente, hipótese, suposto, entre outros. Já os critérios que definem o vínculo jurídico são estabelecidos no conseqüente ou prescritor da norma. A análise dos critérios que compõem a hipótese e o conseqüente permitirá identificar as características próprias da norma de incidência tributária.

É de se ressaltar, porém, que o fenômeno da imposição tributária foi por muito tempo objeto de formulações teóricas mal compreendidas, seja pela utilização de expressões vagas ou ambíguas, que dificultavam a manifestação do pensamento, seja pela não explicitação da estrutura lógico-formal da norma de incidência, o que se

---

<sup>354</sup> O não cumprimento da prestação, conforme já explicitado, constitui a hipótese de incidência da perinorma de COSSIO (ou norma primária de KELSEN), ou seja, aquela que estabelece a sanção: dado não-P, deve ser Y. No antecedente consta como previsão hipotética o não cumprimento da prestação (P) e no conseqüente os efeitos atribuídos a esse fato (Y), tais como o pagamento de multa, juros, além de sujeitar o devedor ao cumprimento forçado da prestação. Em face dos limites impostos ao presente estudo, deixa-se de examinar a estrutura da norma sancionadora, bem como a controvérsia acerca da necessária vinculação ou possível independência entre perinorma e endonorma, naquilo que a doutrina qualifica como “norma completa”.

mostra indispensável para a completa compreensão do objeto de investigação e interpretação da norma jurídica.

No que tange ao primeiro problema, basta lembrar os equívocos ocasionados pela utilização da expressão “fato gerador”, adotada que foi por juristas de porte e ainda constante da legislação tributária, ora representando a descrição hipotética do fato na hipótese da norma de incidência, ora o fato já realizado e concretizado no mundo fenomênico. O emprego do mesmo enunciado para representar realidades distintas não poderia deixar de causar falta de clareza no discurso jurídico.

Alfredo Augusto BECKER percebeu e apontou tais equívocos, pugnando em mais de uma oportunidade pelo cuidado na terminologia empregada pelos juristas. Para superar a ambigüidade da expressão “fato gerador”, designou o referido autor como “hipótese” a descrição hipotética do fato na norma, e como “hipótese realizada” o fato concreto, já ocorrido.<sup>355</sup>

A terminologia de Alfredo Augusto BECKER, porém, recebeu crítica de GERALDO ATALIBA, que a considerou um contra-senso, pois “(...) se se trata de fato já acontecido, não é mais hipótese, e vice-versa”. Este último autor propôs, então, atribuir à expressão “hipótese de incidência” o significado de descrição legal hipotética de um fato - ou estado de fato etc - prevista na norma, e “fato imponible” ao fato efetivamente ocorrido, em determinado tempo e lugar, conforme descrito na hipótese de incidência.<sup>356</sup>

A expressão “fato imponible”, por sua vez, mereceu avaliação negativa de Paulo de Barros CARVALHO, uma vez que pretendia designar um fato sujeito à imposição tributária (imponible). Todavia, tal fenômeno não ocorre, uma vez que, antes da incidência - enquanto imponible - ainda não há fato e, após a incidência, o fato jurídico já existe, não sendo mais imponible.<sup>357</sup> O referido autor, portanto, atribuiu

---

<sup>355</sup> *Teoria geral do direito tributário*, p. 318-336.

<sup>356</sup> *Hipótese de incidência tributária*, p. 54.

<sup>357</sup> *Teoria da norma tributária*, p. 122. Anota-se que àquela época Paulo de Barros CARVALHO considerava que, “(...) apenas surge o fato e a incidência acontece, automática e



a denominação de “fato jurídico tributário” ao fato acontecido no campo da realidade física e de “hipótese tributária” à descrição hipotética prevista na norma.<sup>358</sup>

Embora a terminologia adotada por Paulo de Barros CARVALHO seja suficientemente clara para evitar confusão entre as duas entidades lógicas distintas (norma e fato), compreende-se que o melhor seria falar em *hipótese de incidência tributária* para designar a previsão contida no antecedente da norma que estabelece o tributo, evitando, assim, eventual equívoco com outras “hipóteses tributárias”, tais como as que estabelecem deveres instrumentais, por exemplo.

Em relação ao segundo obstáculo acima referido, relativo à estrutura lógico-formal da norma de incidência, coube, na doutrina autóctone, a Alfredo Augusto BECKER, apontar os primeiros esboços de sua (de)composição. O jurista gaúcho dividiu a norma jurídica tributária em duas partes, adotando, na primeira, a expressão “hipótese de incidência”, para designar o mesmo que outros autores denominam “suporte fáctico”, “tatbestand”, “fattispecie”, “hecho imponible”, “pressuposto del

---

infalível, fazendo desabrochar relação jurídica caracterizada por uma prestação de dar”. *Teoria...*, *op. cit.*, p. 122. A mesma posição foi mantida no *Curso de Direito Tributário*. Entretanto, não é mais essa a posição assumida pelo autor em *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 2 ed. Nesse trabalho, o professor paulista distingue fato e evento, na medida em que os fatos ocorridos no mundo social somente seriam fatos jurídicos quando vertidos em linguagem competente por meio de uma norma individual e concreta.

Não se partilha de tal entendimento, pois entende-se que, uma vez ocorridos todos os fatos descritos no antecedente da norma, dá-se a incidência da norma, irradiando-se os efeitos previstos no conseqüente, com a formação da relação jurídica, a determinação do conteúdo e da prestação. É certo que o conseqüente da norma estabelece sob formas diversas o conteúdo jurídico decorrente da incidência. Pode ocorrer que o conteúdo do conseqüente se apresente completo, estabelecendo o vínculo da relação jurídica (direito e dever), atribuindo ao titular do direito o direito de exigir-lo, e ao obrigado o dever de prestar a obrigação (pretensão e obrigação), possibilitando o exercício da coação, sujeitando o obrigado no caso de não cumprimento voluntário (coação e sujeição). Mas o conteúdo jurídico contido no conseqüente da norma pode limitar-se a estabelecer o direito à prestação e correspondente dever de prestá-la, ficando dependente de outras normas - inclusive individuais e concretas -, para sua completa integração. Isso, porém, não afeta a existência do fato jurídico a partir do momento da incidência. Como anota PONTES DE MIRANDA, “A causação que o mundo jurídico prevê é infalível, enquanto a regra jurídica existe: não é possível obstar-se à realização de suas conseqüências” *Tratado ...*, *op. cit.*, p. 18. Não é o momento, porém, para se tentar refutar a tese do ilustre professor paulista, o que, sem dúvida, mereceria um estudo próprio. Entretanto, sobre o tema, v. Adriano Soares da COSTA. *Teoria da incidência da norma jurídica: crítica ao realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

<sup>358</sup> Nomenclatura mantida no *Curso de direito tributário*, p. 171-172.

tributo” ou “fato gerador” (aqui, no sentido normativo). Distinguiu essa entidade da segunda parte, que denominou a “regra”, a qual estabelece a conduta, o preceito decorrente da realização da hipótese.<sup>359</sup>

Tal formulação, assevera o referido autor, não é especificidade do direito tributário, pois toda e qualquer regra jurídica, independentemente de sua natureza, apresenta a mesma estrutura lógica, até aqui estudada: a hipótese de incidência e a regra (norma, preceito, regra de conduta), “(...) cuja incidência sobre a hipótese de incidência fica condicionada à realização desta hipótese de incidência”.<sup>360</sup>

Para Alfredo Augusto BECKER, a hipótese de incidência é formada por um “núcleo”, considerado o elemento mais importante e que, na regra jurídica de tributação, confere o gênero jurídico ao tributo, sendo representado pela base de cálculo. Além do núcleo, a hipótese de incidência apresenta “elementos adjetivos”, de natureza variada, os quais lhe conferem maior ou menor especificação. Se o núcleo permite definir o gênero do tributo, esses elementos adjetivos conferem a espécie jurídica daquele gênero de tributo.<sup>361</sup> Embora não o diga expressamente, é possível inferir que o autor considera a descrição do comportamento do contribuinte como parte integrante do núcleo da hipótese de incidência. Assim, exemplifica, um hipotético imposto de venda de bens móveis seria qualificado como um gênero do imposto de venda (núcleo: negócio jurídico da compra e venda), cuja espécie seria qualificada pelo “elemento adjetivo” *bens móveis*.<sup>362</sup>

Inegável igualmente o avanço no estudo da estrutura da norma de incidência tributária, trazido pela obra de Geraldo ATALIBA, que descreveu de forma pormenorizada o que denominou de “aspectos da hipótese de incidência”, qualificando-os de “aspecto pessoal”, “aspecto material” - no qual inseriu a base de

---

<sup>359</sup> *Teoria geral do direito tributário*, p. 295.

<sup>360</sup> *Ibidem*. p. 319 - v. comentários sobre a estrutura das normas jurídicas em geral no item 2.2 supra, p. 104.

<sup>361</sup> *Ibidem*, p. 328-332.

<sup>362</sup> *Ibidem*, p. 330.

cálculo, por ele denominada “base imponible” -, “aspecto temporal” e “aspecto espacial”. No conseqüente (mandamento) da norma de incidência, Geraldo ATALIBA incluiu a alíquota.<sup>363</sup>

Todavia, a maioria dos tributaristas está de acordo ao reconhecer que o estudo da norma jurídica que estabelece o tributo encontrou em Paulo de Barros CARVALHO a sua mais profunda formulação, inicialmente na *Teoria da Norma Tributária*, atualizada e revista em alguns pontos no seu *Curso de Direito Tributário* em suas sucessivas reedições.<sup>364</sup>

Na *Teoria da Norma Tributária*, Paulo de Barros CARVALHO descreve a composição lógico-estrutural da norma de incidência, atribuindo ao antecedente (hipótese) “(...) um conjunto de critérios para identificação de um fato lícito (que não um acordo de vontades)”, incluindo nessa hipótese os critérios material, espacial e temporal.<sup>365</sup> Na conseqüência (conseqüente), define Paulo de Barros CARVALHO a presença de um “(...) conjunto de critérios para identificação de uma relação jurídica, em que o sujeito ativo é, por via de regra, o Estado; o sujeito passivo alguma pessoa física ou jurídica e o objeto, uma prestação de natureza pecuniária”, ou seja, os critérios pessoal e quantitativo.<sup>366</sup>

---

<sup>363</sup> *Hipótese de incidência tributária*, p. 76-119.

<sup>364</sup> Cf. José Roberto VIEIRA, *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*, p. 55.

<sup>365</sup> Veja-se que Geraldo ATALIBA fala em “aspectos” da hipótese de incidência enquanto Paulo de Barros CARVALHO se refere a critérios. Realmente essa última expressão parecer definir com melhor clareza as diversas coordenadas previstas na norma para identificação do fato jurídico tributário, do vínculo obrigacional dele decorrente e apuração do *quantum* da prestação. Diz Marçal JUSTEN FILHO que “(...) a norma não tem, em si mesma, aspecto espacial, nem aspecto temporal. Na norma jurídica há coordenadas abstratas destinadas a permitir o reconhecimento dos aspectos (material, pessoal, espacial e temporal) do fato ou da situação concreta”. Porém, não aceita o referido autor, a referência a ‘critérios’ do conseqüente normativo, eis que ali não há critérios para o reconhecimento de algo, ao contrário do que ocorre na hipótese (antecedente). Enquanto a hipótese possui natureza descritiva de fatos que podem vir a ocorrer, à qual se alia uma natureza constitutiva decorrente da juridicização dos fatos, o mandamento possui natureza apenas constitutiva. As conseqüências previstas no mandamento não existem antes da realização do fato, razão pela qual não podem ser descritas. “O mandamento não descreve nada – pois nada há a ser por ele descrito (descrição só é possível quando o objeto descrito existe previamente)”. Assim, “(...) no mandamento há não critérios, mas determinações, imposições”. *O imposto sobre serviços na constituição*, p. 46.

<sup>366</sup> *Teoria da norma tributária*, p. 109-115.

Vislumbra-se, diante de tal explicitação da norma-padrão de incidência tributária, a característica que a distingue das demais normas e lhe confere a qualidade de representar a espinha dorsal do tributo e definir o âmbito de sua incidência. A previsão de uma hipótese contendo um fato lícito, não decorrente de acordo de vontades. A determinação, no conseqüente, da instauração de um vínculo obrigacional entre o estado e o sujeito passivo, tendo como objeto uma prestação de natureza pecuniária, a qual, em razão do contido na hipótese, não decorre de ato ilícito ou de acordo entre as partes.

Com base na estrutura apresentada por Paulo de Barros CARVALHO, pretende-se apresentar algumas considerações para compreender esses critérios. Lembra-se, todavia, a unicidade e indivisibilidade lógica da norma de incidência tributária, ou de qualquer outra norma jurídica, em razão da qual pode-se afirmar que, para que se efetive a incidência, ou todos os critérios previstos na hipótese se concretizam, ocorrendo o fato jurídico tributário, ou, prescindindo de um deles, a hipótese não se concretiza, nada alterando no mundo jurídico. A decomposição, portanto, é feita para fins didáticos, como bem advertem GERALDO ATALIBA e Paulo de Barros CARVALHO.<sup>367</sup>

### **2.3.2 O Antecedente – critério material**

O critério material constitui o núcleo da hipótese de incidência e nele se encontra presente um verbo, exprimindo uma ação - um fazer, um dar -, ou um estado - ser, estar, permanecer.

Sendo a norma-padrão de incidência tributária espécie das endonormas, é possível, de imediato, afirmar que a hipótese não poderá conter a previsão de um ato ilícito, uma vez que esses atos constituem hipóteses das perinormas e, portanto, acarretam a incidência de uma norma sancionatória. Assim é que o critério material

---

<sup>367</sup> Geraldo ATALIBA, *Hipótese de incidência tributária*, p. 65 e 72-76; Paulo de Barros CARVALHO, *Teoria da norma tributária*, p. 122-123.

não poderá conter a descrição de um ato ilícito, embora tais atos possam gerar efeitos que se traduzem em hipóteses de normas de incidência tributária, sendo permitida a tributação. Exemplo típico é o do imposto de renda, cujo núcleo da hipótese tributária estabelece como necessário para sua incidência o verbo e o complemento “auferir renda”. Não importa, para a norma de tributação, nessa situação, a natureza ou origem do fato de que decorreu a renda.

Da mesma forma, o suporte fático previsto no núcleo da hipótese de incidência não poderá resultar de acordo de vontades - contratos, transações etc. Se assim for, não se estará diante de norma de incidência tributária.

Geraldo ATALIBA foi quem primeiro advertiu que diante de uma situação em que alguém esteja na contingência de ter o comportamento específico de dar dinheiro ao estado, cabe ao jurista verificar se se trata de multa, de obrigação convencional, de indenização por dano ou, finalmente, de tributo.<sup>368</sup>

Como esclarece Paulo de Barros CARVALHO, a natureza do tributo - aqui no sentido de norma jurídica tributária - não está contida no objeto da prestação (dinheiro), tampouco na relação jurídica entre o estado e o particular. Outras situações apresentam a mesma característica, nas quais o particular é obrigado ao pagamento de prestação pecuniária ao estado. Assim, nem toda relação jurídica que determina a entrega de dinheiro pelo sujeito passivo ao estado pode ser considerada tributária - obrigações convencionais, multas, indenização por dano.<sup>369</sup>

De outra parte, o verbo que compõe o núcleo da hipótese de incidência deverá, invariavelmente, estar associado a um comportamento humano - de fazer, dar, ser, estar etc.

Alfredo Augusto BECKER já destacava que a realização da hipótese de incidência está sempre ligada a alguém. Entretanto, essa ligação - que pode ser social, ou de natureza física ou psicológica - ainda não é a relação jurídica. Mas pode vir a

---

<sup>368</sup> *Hipótese de incidência tributária*, p. 36.

<sup>369</sup> *Teoria da norma tributária*, p. 8-89

ser, se tal ligação for juridicizada pela regra. A consequência jurídica da incidência, porém, pode ser outra, criando uma relação jurídica que não corresponde àquela preexistente.<sup>370</sup> Assim, “(...) a ligação da hipótese de incidência a alguém, *antes* da incidência da regra jurídica, *ainda não é a vinculação da relação jurídica e nem é necessário que venha converter-se na relação jurídica*”.<sup>371</sup>

Paulo de Barros CARVALHO esclarece que o verbo que compõe o núcleo do critério material da hipótese de incidência deve ser de natureza pessoal e de predicação incompleta, a exigir, portanto, um complemento. Desse modo, não é aceitável a utilização de um verbo impessoal, como haver, ou sem sujeito, como chover.<sup>372</sup>

Assim, tem-se que o núcleo da hipótese de incidência é composto por um verbo e seu complemento, ou seja, exemplificativamente: auferir renda ou proventos de qualquer natureza; “realizar operações que promovam a saída de produtos industrializados”;<sup>373</sup> “ser proprietário, ser titular do domínio útil, ter a posse do imóvel por natureza”;<sup>374</sup> “obter faturamento (receita) com venda de mercadorias e prestações de serviços”,<sup>375</sup> e assim por diante.

Anota-se que Geraldo ATALIBA refere-se ao aspecto material da hipótese de incidência definindo-o como a “(...) configuração do fato (...)”, esclarecendo que ele contém “(...) a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste;”.<sup>376</sup>

---

<sup>370</sup> O que ocorre nos casos de responsabilidade tributária por substituição, por exemplo.

<sup>371</sup> *Teoria geral do direito tributário*, p. 340.

<sup>372</sup> *Curso de Direito Tributário*, p. 181.

<sup>373</sup> Cf. José Roberto VIEIRA, *A regra matriz de incidência do IPI*, p. 73-74 e 75-80. Sublinha o autor que o imposto em tela não incide sobre os produtos industrializados, mas sobre operações com produtos industrializados, o que autoriza concluir que a saída do produto do estabelecimento deva decorrer de ato ou negócio jurídico. Do contrário, não se configura a hipótese prevista na norma.

<sup>374</sup> Cf. Geilson Salomão LEITE, *Do Imposto Territorial Rural – ITR*, p. 67.

<sup>375</sup> Cf. Octavio Campos FISCHER, *A contribuição ao PIS*, p. 137.

<sup>376</sup> *Hipótese de incidência tributária*, p. 69 e 106.

Não há como deixar de acolher a crítica de Paulo de Barros CARVALHO quanto à referida designação, utilizada comumente, uma vez que a descrição objetiva do fato abrange todos os critérios - aspectos, para ATALIBA - da hipótese de incidência, ou seja, além do critério material, também os critérios espacial e temporal. Ou melhor, nas palavras de Paulo CARVALHO, “(...) a descrição objetiva do fato é o que se obtém da *compostura integral da hipótese tributária*, enquanto o critério material é um dos seus componentes lógicos”.<sup>377</sup>

É certo, conforme já advertido, que a decomposição da hipótese por seus critérios tem objetivo apenas didático, já que ela é una e incindível. A hipótese é um conjunto de critérios que se realiza na sua integralidade de forma simultânea ou não se realiza, nada acrescentando ao mundo jurídico. A separação dos critérios somente se faz no plano lógico-abstrato, para efeito de estudo.<sup>378</sup> Porém, uma vez feita tal decomposição, constitui o critério material o mais importante do antecedente da norma de incidência tributária, eis que os demais só irão fornecer elementos para delimitá-lo. Ao lado da base de cálculo, presente no conseqüente da norma, o critério material permitirá a correta identificação da natureza do tributo estabelecido na norma.

#### 2.3.2.1 Vinculação do critério material com a base de cálculo:

Geraldo ATALIBA, a exemplo de tantos outros juristas de escol, inclui a base de cálculo no antecedente da endonorma tributária, atrelando-a ao critério material da hipótese de incidência.

Já na *Teoria da Norma Tributária*, Paulo de Barros CARVALHO critica essa visão, à qual denominou “glorificação da hipótese de incidência”, decorrente da reiterada posição assumida por diversos doutrinadores, ao incluir no antecedente da norma tributária a explicação dos elementos que definem o vínculo jurídico tributário. Realmente, a análise das construções teóricas até então desenvolvidas permite concluir

---

<sup>377</sup> *Curso de direito tributário*, p. 180.

<sup>378</sup> Cf. Paulo de Barros CARVALHO, *Teoria da norma tributária*, p. 122-123.

pela procedência da observação do professor paulista. Tem-se que, em uma cisão fictícia, é possível verificar que a definição do vínculo obrigacional (critério pessoal) e do objeto da prestação (critério quantitativo), somente ocorre após a realização dos fatos descritos na hipótese (critérios material, espacial e temporal). Assim, é natural que os critérios pessoal e quantitativo estejam previstos no conseqüente da norma.

Marçal JUSTEN FILHO observa que essa tendência de concentrar no antecedente todos os aspectos que marcam a norma jurídica tributária é justificável, principalmente ante a possibilidade de desvinculação entre os critérios previstos no antecedente e no conseqüente, o que ocorre quando se atribui a uma hipótese fática, uma conseqüência que com ela não esteja relacionada. Cita o sobredito autor o exemplo da fixação de uma base impositiva incompatível com o aspecto material da hipótese de incidência.<sup>379</sup>

Efetivamente, Amílcar FALCÃO já anotara a preocupação em esclarecer que a base de cálculo tem de ser uma circunstância inerente ao "fato gerador" - leia-se critério material da hipótese de incidência. Desse modo, "(...) a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo".<sup>380</sup>

A necessidade de correlação lógica entre o aspecto material da hipótese de incidência também foi anotada por Alfredo Augusto BECKER;<sup>381</sup> e foi amplamente explicitada por Geraldo ATALIBA, demonstrando à saciedade que, v.g., um imposto sobre patrimônio não pode apresentar como base impositiva a renda do seu titular.<sup>382</sup> E também Paulo de Barros CARVALHO observou que "(...) outra função de grande

---

<sup>379</sup> *O imposto sobre serviços na Constituição*, p. 44.

<sup>380</sup> *Fato gerador da obrigação tributária*, p. 79.

<sup>381</sup> Exemplifica Alfredo Augusto BECKER com um hipotético imposto sobre o valor de venda. O núcleo (base de cálculo) é o negócio específico da compra e venda, e o gênero jurídico do imposto é "imposto de vendas". Se, porém, a alíquota for aplicada sobre o valor da promessa de compra e venda, então ter-se-á outro imposto, cujo núcleo (base de cálculo) é a promessa de compra e venda, assumindo o gênero de "imposto de promessas bilaterais". *Teoria geral do direito tributário*, p. 328-332.

<sup>382</sup> *Hipótese de incidência tributária*, p. 108-113.



relevância da base de cálculo é confirmar ou infirmar o critério material das hipóteses endonormativas tributárias”.<sup>383</sup>

Essa correlação, porém, não significa que a base de cálculo tenha necessariamente que estar inserida no antecedente da norma padrão de incidência tributária, se, por sua estrutura lógica, tal grandeza é fixada por critérios definidos no conseqüente da norma.

Certo é que, para a incidência tributária, antecedente e conseqüente são necessários, sob pena de desfiguração da unidade normativa. Entretanto, com razão José Roberto VIEIRA ao anotar que “(...) se existisse motivo para conferir preeminência a um dos termos da norma jurídica, este seria o conseqüente, pela sua condição de hospedar o desenho da relação jurídica, único instrumento de que se serve o Direito para regular a conduta intersubjetiva”.<sup>384</sup> Assim também se manifestou Paulo de Barros CARVALHO, ao afirmar que “(...) se, por determinado prisma, o direito existe para regular os comportamentos inter-humanos no convívio social, para bem orientá-los em direção a certos valores que a sociedade anela; e se é no prescritor que encontramos essa disciplina; eis aqui a categoria fundamental do conhecimento jurídico”.<sup>385</sup>

2.3.2.2 Vinculação do critério material com o critério pessoal e a inserção deste no antecedente:

Foi dito acima que o núcleo da hipótese de incidência, ou seja, o critério material, sempre está associado a um comportamento humano - de fazer, dar, ser, estar etc.

Tal característica não é particularidade da norma tributária, mas da própria norma jurídica, como leciona PONTES DE MIRANDA, ao esclarecer que os fatos

---

<sup>383</sup> *Teoria da norma tributária*, p. 176.

<sup>384</sup> *A regra-matriz de incidência do IPI*, p. 62.

<sup>385</sup> *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 28

juridicizáveis estão sempre ligados a uma pessoa, ou porque digam respeito a ela, ou porque atinjam a sua esfera jurídica ou se refiram ao seu modo de agir.<sup>386</sup>

Todavia, o fato de o verbo que compõe o critério pessoal estar necessariamente ligado ao comportamento humano, não significa que esse critério deva estar inserido no antecedente, como o fez Geraldo ATALIBA.<sup>387</sup>

Normalmente, o sujeito passivo está diretamente ligado ao fato descrito na hipótese. Entretanto, isso necessariamente não acontece, podendo a sujeição passiva ser transferida a terceiro ligado indiretamente ao fato. Tal relação jurídica somente será descoberta no conseqüente normativo.

Vale aqui a crítica tecida no subitem precedente quanto à supervalorização do antecedente (hipótese), cujos fundamentos servem para demonstrar que o vínculo obrigacional intersubjetivo somente será apreendido no conseqüente normativo.

Marçal JUSTEN FILHO sustenta a existência obrigatória de um critério pessoal na hipótese, que não se confunde com os sujeitos da relação jurídica, já que também entende que o vínculo obrigacional se encontra no conseqüente. Trata esse critério pessoal, para o autor, da descrição do aspecto subjetivo do fato. Se o núcleo da hipótese de incidência está sempre ligado a alguém, como vimos acima, entende o referido autor que é indispensável que a hipótese indique o sujeito da conduta que “(...) objetivamente materializa o fato tributário”.<sup>388</sup>

Não obstante a sustentação de Marçal JUSTEN FILHO, pertinente é a observação de José Roberto VIEIRA:

Entretanto, parece-nos explicitamente admitida a existência deste aspecto subjetivo do fato descrito no suposto, quando se faz menção, no critério material, ao comportamento de *peçoas*, quando se requer um verbo *peçoal*, e quando se repele qualquer verbo *impeçoal*; e isto reconhecem SACHA CALMON e MISABEL DERZI. A questão é se este dado tem relevância suficiente para ser elevado à categoria de critério da hipótese de incidência tributária. Estes autores afirmam que sim, porque ele também condicionaria o fato jurídico

---

<sup>386</sup> *Tratado de direito privado – Parte geral – Introdução, peçoas físicas e jurídicas*, p. 24.

<sup>387</sup> *Hipótese de incidência tributária*, p. 80-83.

<sup>388</sup> *O imposto sobre serviços na Constituição*, p. 46-48.

tributário; “*muitas vezes*”, alegam SHAW e MISABEL DERZI; “*às vezes*”, diz SACHA CALMON, mais comedido. Raramente, diríamos nós.<sup>389</sup>

A vinculação implícita do verbo a um sujeito, parece suficiente para resolver a questão, inclusive no caso dos tributos vinculados. Ademais, se se trata de exceção, não se vislumbra razão para estabelecer um novo critério, objetivando atingir uma situação específica, quando a proposta é a sistematização da norma-padrão de incidência de modo abrangente, a permitir a análise dos mais diversos tipos de tributo.<sup>390</sup>

### 2.3.3 O antecedente – critério espacial

No critério espacial, encontra-se descrita “(...) a circunstância de lugar que condiciona o acontecimento do fato jurídico”.<sup>391</sup>

As circunstâncias de lugar podem estar explícitas ou implícitas na norma. Apresentam-se de forma implícita ou genérica quando a imposição tributária deva alcançar todo o fato ocorrido no âmbito territorial de vigência da lei que instituiu a exação. Veja-se, porém, que a coordenada de espaço não se confunde com o âmbito de validade da lei, podendo apenas com ela coincidir.

Em outras situações o critério espacial definirá lugares específicos para a ocorrência do fato jurídico tributário, mencionado o estabelecimento, depósito, filial, conforme explica Geraldo ATALIBA<sup>392</sup>.

Também é possível encontrar uma coordenada de espaço genérica e uma mais específica. É o que ocorre, por exemplo, com o Imposto de Importação, cuja legislação estabelece como critério espacial genérico o território nacional e como critério espacial específico, as repartições aduaneiras. A configuração da hipótese de

---

<sup>389</sup> *A regra-matriz de incidência do IPI*, p. 64.

<sup>390</sup> O único exemplo citado por aqueles que defendem a necessidade do aspecto pessoal ou subjetivo na hipótese é o ICMS, lembra José Roberto VIEIRA, *Idem*.

<sup>391</sup> Cf. Paulo de Barros CARVALHO, *Teoria da norma tributária*, p. 130.

<sup>392</sup> *Hipótese de incidência tributária*, p. 106.

incidência do imposto de importação exige, portanto, sob o ponto de vista do critério espacial, a entrada em território nacional por meio da repartição aduaneira competente. Se assim não ocorrer, anota Américo LACOMBE, “(...) o ingresso de mercadoria estrangeira em território nacional fora das repartições aduaneiras competentes, configura hipótese de norma penal e não tributária”.<sup>393</sup>

A existência de uma “coordenada genérica” e uma “coordenada específica” no critério espacial, na dicção de Américo LACOMBE, é aplicada por José Roberto VIEIRA, explicando que, não obstante o critério espacial do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI seja representado por qualquer lugar no território nacional, há uma coordenada espacial específica, consistente na “figura do estabelecimento industrial”.<sup>394</sup>

### 2.3.4 O Antecedente – critério temporal

O critério temporal do antecedente normativo apresenta coordenadas, indicações, referências, que possibilitam aferição do preciso instante em que ocorre o fato jurídico tributário.

Logo se vê a importância, para a delimitação da pretensão impositiva do estado e para a preservação dos direitos e garantias do contribuinte, da correta apreensão do critério pessoal da hipótese de incidência. Esse momento, inclusive, é que define qual a legislação tributária aplicável ao fato ocorrido – CTN, art. 144.<sup>395</sup>

Paulo de Barros CARVALHO anota, com propriedade, que, em várias ocasiões, o legislador utiliza a expressão “fato gerador” para apontar apenas o critério temporal da hipótese de incidência.<sup>396</sup> Não são raras as vezes em que a análise

---

<sup>393</sup> *Imposto de Importação*, p. 23.

<sup>394</sup> *A regra-matriz de incidência do IPI*, p. 104.

<sup>395</sup> “Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. (...)”

<sup>396</sup> *Curso de direito tributário*, p. 186-187. Como exemplos, o Código Tributário Nacional: “Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional”.

apressada dessa legislação leva o intérprete a observar o critério temporal da norma de incidência como sinônimo da ocorrência do fato jurídico tributário - novamente o problema da ambigüidade da expressão ‘fato gerador’ -, olvidando a verificação da conformidade do fato com o critério material e o critério espacial.

A norma tributária pode definir o instante preciso em que se reputa ocorrido o fato jurídico tributário, ou vincular o critério temporal a um fato que lhe serve de referência. Assim, por exemplo, no caso do Imposto Territorial Rural – ITR, tem-se a indicação explícita do critério temporal da hipótese de incidência, ou seja, o primeiro dia de janeiro de cada exercício.<sup>397</sup> Já no Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, o critério temporal é vinculado aos critérios material e espacial, podendo-se verificar, portanto, em qualquer unidade de tempo em que aqueles ocorrerem.<sup>398</sup> Mas, de qualquer forma, impende anotar que em toda norma-padrão de incidência tributária há indicação do critério temporal, ainda que de forma implícita.

Antiga, mas ainda relevante, porque não totalmente assimilada pela comunidade jurídica, é a crítica de Paulo de Barros CARVALHO quanto à classificação dos fatos jurídicos tributários em instantâneos, continuados e “complexivos”, essa última expressão sequer existente no vernáculo, como anotou com precisão o referido autor.<sup>399</sup>

Segundo a doutrina que adota tal classificação, instantâneos seriam os fatos que ocorrem em uma unidade precisa de tempo, tal como o imposto de importação. Continuados seriam aqueles que se renovam periodicamente, o que se daria com o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana - IPTU, por exemplo. Por fim, os “complexivos” seriam aqueles formados em um determinado período de tempo, no

---

“Art. 23. O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída destes do território nacional”.

<sup>397</sup> Cf. Geilson Salomão LEITE, *Do imposto territorial rural. ITR*, p. 70.

<sup>398</sup> Momento da saída do produto industrializado do estabelecimento produtor.

<sup>399</sup> *Teoria da norma tributária*, p. 136-139. A palavra decorreria da tradução inexata do italiano *complessivo*, adjetivo que qualifica aquilo que é considerado em seu todo, no conjunto.

qual ocorressem um conjunto de fatos, circunstâncias ou acontecimentos. O Imposto de Renda seria o exemplo típico.

Ora, a norma jurídica pode incidir sobre um fato, *lato sensu*, ou sobre um conjunto de fatos. A norma escolhe os fatos sobre os quais incide e que, dessa forma, ingressam no mundo jurídico. A incidência da norma é automática e infalível, desde que *todos* os fatos descritos na norma como necessários à sua incidência, efetivamente ocorram no mundo social. Por fim, já se salientou que a norma jurídica é una e indivisível, sendo que a sua decomposição estrutural tem finalidade apenas didática, visando uma melhor compreensão do fenômeno jurídico. Vê-se, assim, que a incidência da norma não ocorre de forma parcial, conforme o conjunto de fatos nela previstos vem acontecendo no mundo real. Ou todos ocorreram e a norma incide, ou, faltando apenas um elemento, a norma não incide e nada acrescenta ao mundo jurídico.

O fenômeno de incidência da norma tributária em nada difere dessa concepção, eis que se está diante de conceitos da Teoria Geral do Direito. Assim, o fato jurídico tributário existe somente a partir do momento em que se verificam no mundo fenomênico todos os critérios previstos na norma de incidência. O “fato gerador” do imposto de renda não é formado paulatinamente, ao longo do ano-calendário, mas ocorre ao final do exercício - ou no dia primeiro do ano seguinte, como entendem alguns -, atingindo somente o resultado da renda tributável no período. Por isso a conclusão de que todos os fatos jurídicos tributários são instantâneos.

De outra parte, observa-se que, se pelo critério temporal a norma define o momento exato da ocorrência do fato jurídico tributário, é possível afirmar que há certa liberdade do legislador em definir tal marco. Se assim não fosse, não haveria necessidade de indicação de tal critério. Essa é a conclusão que se extrai, inclusive, da expressão “salvo disposição de lei em sentido contrário”, contida no artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Todavia, tal faculdade conferida ao legislador não é ilimitada. O critério temporal deve observância aos critérios material e espacial e deles não pode prescindir. Tal articulação, obviamente, deve ser recíproca, sob pena de a hipótese de incidência perder sua logicidade estrutural.

Desse modo, a partir do momento em que é verificada no mundo dos fatos a ocorrência do comportamento expresso pelo verbo e seu complemento (critério material), em determinado lugar (critério espacial), pode o legislador escolher o momento que lhe parecer o mais adequado para definir como ocorrido o fato jurídico tributário (critério temporal). Porém, julga-se não ser possível que tal unidade de tempo seja fixada em momento anterior à ocorrência do próprio fato previsto no critério material.

### **2.3.5 O conseqüente – critério pessoal**

Se o antecedente apresenta a descrição de um fato ou conjunto de fatos cuja ocorrência é possível de se verificar no contexto social, no conseqüente - conseqüência, prescritor - encontra-se a prescrição da conduta intersubjetiva e o estabelecimento do vínculo obrigacional decorrente daquele fato. Essa prescrição, expressa em um dever-ser, manifesta-se sob a forma de um dos modais deônticos: proibido, obrigatório ou permitido (V., O. ou P.). Trata-se, como observa Paulo de Barros CARVALHO, de uma “(...) proposição relacional, enlaçando dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória”.<sup>400</sup>

Assim é que o vínculo obrigacional é sempre entre pessoas, jamais entre pessoas e coisas.

O sujeito ativo dessa relação é, via de regra, a pessoa política dotada de competência para instituir e cobrar a exação, ou aquela que exerceu a atividade estatal,

---

<sup>400</sup> *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 28.

nas hipóteses de contribuição de melhoria e taxas. Por essa razão, na maioria das vezes, não há indicação expressa na norma do respectivo sujeito ativo.

Entretanto, não se deve confundir a competência legiferante para instituir e cobrar o gravame, com a capacidade para figurar no pólo ativo da relação jurídica tributária. Se aquela é exercida somente pela pessoa política autorizada pela Constituição Federal, essa pode ser delegada, como ocorre, por exemplo, nas exações parafiscais. Nesse caso, todavia, tal delegação deverá vir expressamente consignada na lei.

O sujeito passivo é aquele de quem será exigida a prestação pecuniária qualificada como tributo. Pode ser uma pessoa física ou jurídica, privada ou pública.

Paulo de Barros CARVALHO lembra que o sujeito passivo não é identificável precisamente no plano endonormativo do conseqüente. O critério pessoal, quanto ao sujeito passivo, indicará apenas um esquema de raciocínio para que se possa verificar a pessoa de quem se exigirá o cumprimento do dever jurídico.<sup>401</sup> O sujeito passivo concreto somente é identificado após a ocorrência do fato jurídico tributário.

No subitem 2.3.1.2, retro,<sup>402</sup> referiu-se a ligação existente entre o vínculo obrigacional e o núcleo da hipótese de incidência (critério material), justificando, porém, a posição de manter o critério pessoal no conseqüente da endonorma tributária.

Vale repetir, no entanto, que a ligação do fato previsto na hipótese com quem o pratica ainda não é a relação jurídica. Como menciona Alfredo Augusto BECKER, pode vir a ser se tal ligação for juridicizada pela regra. A conseqüência jurídica da incidência, porém, pode ser outra, criando uma relação jurídica que não corresponde àquela preexistente. Assim, “(...) a ligação da hipótese de incidência a alguém, *antes* da incidência da regra jurídica, *ainda não é a vinculação da relação jurídica e nem é necessário que venha converter-se na relação jurídica*” (sic).<sup>403</sup>

---

<sup>401</sup> *Teoria da norma tributária*, p. 160-161.

<sup>402</sup> v. p. 120.

<sup>403</sup> *Teoria geral do direito tributário*, p. 340.



Tem-se, nesses casos, as hipóteses de responsabilidade e substituição. Os vários desdobramentos desse tema impedem um maior aprofundamento nesse momento, constituindo-se, na verdade, em objeto de extensas monografias específicas. De qualquer forma, há de se considerar, como ponto intransponível, que o sujeito passivo indicado no conseqüente da norma, se não for o responsável direto pela prática do fato previsto no núcleo da hipótese, deverá estar de alguma forma ligado, ainda que indiretamente, a esse fato. Revela-se incabível a eleição de um sujeito passivo totalmente estranho ao fato previsto no antecedente normativo, com o que o legislador ordinário estaria transpondo os limites do suporte fático previsto na própria Constituição. Finalmente, não é demais lembrar a opinião de Paulo de Barros CARVALHO, para quem a lei que atribui a terceiro, estanho ao fato, a responsabilidade pelo pagamento de tributo não estaria determinando um vínculo obrigacional de natureza tributária, mas sim, de sanção administrativa.<sup>404</sup>

### **2.3.6 O conseqüente – critério quantitativo**

O critério quantitativo fornece elementos para que se possa mensurar, em termos econômicos, o objeto da prestação a ser cumprida pelo sujeito passivo.

Tal mensuração ocorre pela junção de dois fatores: a base de cálculo e a alíquota.

#### **2.3.6.1 A base de cálculo:**

A base de cálculo é a medida utilizada pelo legislador para dimensionar a grandeza do comportamento humano descrito no núcleo antecedente (critério material), vertendo-o em termos econômicos.

Essa mensuração faz-se pela escolha, dentre os diversos atributos contidos no fato descrito na hipótese, daquele ou daqueles que melhor possam representar o seu conteúdo econômico. A base de cálculo pode ser representada por apenas um atributo,

---

<sup>404</sup> *Curso de direito tributário*, p. 224-232.

como o valor da operação, o valor de mercado, o perímetro, e muitos outros, ou pela conjunção de vários atributos, como ocorre, por exemplo, com o Imposto de Renda.

Além de mensurar as reais proporções do fato, serve a base de cálculo para possibilitar a delimitação do *quantum* da dívida. “A escolha de uma perspectiva mensurável é o primeiro passo para a estipulação da importância correspondente ao tributo”, anota Paulo de Barros CARVALHO.<sup>405</sup> Tarefa que será complementada pela aplicação da alíquota.

Em várias situações há, como dito, a possibilidade de escolha de um ou mais atributos do fato descrito no critério material do antecedente para servir como base de cálculo. Tal eleição, porém, não é aleatória. Ao contrário, deve ser apta a dimensionar a intensidade do comportamento humano que a ela se relaciona.

Tem-se, então, outra função primordial da base de cálculo, de natureza comparativa, já referida anteriormente, e que consiste em confirmar, afirmar ou infirmar o verdadeiro critério material do antecedente da endonorma tributária, possibilitando a definição precisa da espécie ou subespécie tributária.

O cotejo da base de cálculo com o critério material do antecedente, ensina Paulo de Barros CARVALHO, servirá para confirmar a exatidão daquele critério, quando houver perfeita sintonia entre o núcleo do fato e o atributo utilizado para dimensioná-lo; ou, então, para invalidar aquele fato, quando a grandeza econômica escolhida como base de cálculo for com ele manifestamente incompatível; ou, por fim, para afirmar aquele critério, quando não for claramente descrito no antecedente normativo. E havendo dissenso entre um e outro, é a base de cálculo que deve prevalecer, definindo a espécie tributária, sendo irrelevante como o legislador a tenha nominado.<sup>406</sup>

Além de possibilitar a definição do *quantum* do tributo devido, a importância comparativa da base de cálculo, possibilitando confirmar, afirmar ou infirmar o núcleo

---

<sup>405</sup> *Ibidem*, p. 236.

<sup>406</sup> *Ibidem*, p. 238.

da hipótese de incidência, demonstra que tal critério é sempre necessário na norma-padrão de incidência tributária. Portanto, não há tributo sem base de cálculo, assevera Paulo de Barros CARVALHO.<sup>407</sup>

Quanto às taxas e contribuições de melhoria, lembra o mesmo autor que a base de cálculo é representada pela intensidade da atuação do estado nas primeiras, ou a valorização imobiliária que ocorre em razão da atividade estatal, nas segundas.<sup>408</sup> Desse modo, apresentando a base de cálculo, nesses tributos, dimensão que não se relacione com a atividade estatal, também estará infirmando o núcleo da hipótese de incidência.

Por isso, exemplifica Geraldo ATALIBA, “Uma taxa por serviços municipais de conservação de rodovias não pode tomar por base o valor dos veículos ou sua idade, mas só o seu peso ou outras características que provoquem desgaste maior ou menor das rodovias (o que, indiretamente, vai determinar o vulto do serviço de conservação)”.<sup>409</sup>

#### 2.3.6.2 A alíquota:

A alíquota é o fator aplicável à base de cálculo para a obtenção da quantia que poderá ser exigida pelo sujeito ativo da relação jurídica tributária.

Normalmente, a alíquota é representada por uma fração, quota ou alíquota da base de cálculo que, neste último caso, obviamente, deve estar fixada em valor monetário. Paulo de Barros CARVALHO anota que a alíquota também pode assumir a feição de um valor fixo ou variável, em função de escalas progressivas da base de cálculo - R\$ 1,20 por metro linear, até 100 metros; R\$ 2,40 por metro linear, de 100 a 300 metros, e assim sucessivamente.<sup>410</sup> Atualmente, porém, são hipóteses bastante raras.

---

<sup>407</sup> *Ibidem*, p. 239.

<sup>408</sup> Cf. Paulo de Barros CARVALHO, *Teoria da norma tributária*, p. 175.

<sup>409</sup> *Hipótese de incidência tributária*, p. 112.

<sup>410</sup> *Curso de Direito Tributário*, p. 244.

Por fim, se a base de cálculo é inerente a todos os tributos, Geraldo ATALIBA entende que as taxas, na maioria das vezes, não têm alíquota:

As taxas nem sempre têm alíquotas. Na verdade, não se trata de ‘(...) atribuição ao estado pela lei, de parcela de riqueza alguma’. Esta explicação não é aplicável às taxas, cujo princípio informativo é totalmente diverso: decorre da Constituição (art. 145, II), que o princípio regente da taxa é a remuneração. Assim, o custo de um serviço público não geral (específico) deve ser repartido entre seus usuários, na medida em que cada administrado o utiliza.<sup>411</sup>

### **2.3.7 A destinação do tributo como critério na norma-padrão de incidência tributária**

Há que se mencionar, ainda, o entendimento de alguns autores quanto à necessidade de se incluir na estrutura da norma-padrão de incidência tributária outros critérios ou elementos, que permitam identificar o destino a ser dado ao objeto da prestação contida no conseqüente normativo.

Assim, por exemplo, Rodrigo Francisco de PAULA, que inclui no conseqüente da norma o que denomina de ‘critério finalístico’ e ‘critério da receita tributária’. O objetivo de tal construção seria o de abranger na estrutura da norma as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios, em relação aos quais a destinação dos recursos se apresentaria como critério diferenciador entre as espécies desses tributos.<sup>412</sup>

A proposta demanda inicialmente a análise da controvertida questão da classificação das espécies tributárias, tema sobre o qual a doutrina nacional ainda está longe de consenso. Para parte da doutrina, os tributos seriam sempre três, quais sejam: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Para outros, as contribuições especiais

---

<sup>411</sup> *Hipótese de incidência tributária*, p. 117. Não obstante, entende o autor que a base de cálculo não deixa de existir em nenhum caso, por exigência constitucional, concordando, assim, com o entendimento acerca da inviabilidade de instituição de tributos com valor fixo. *Ibidem*, p. 108.

<sup>412</sup> *Repensando a teoria dos tributos vinculados e não-vinculados e a esquematização formal da regra-matriz de incidência*, p. 195-220.

constituiriam espécies tributárias diversas, tendo como elemento caracterizador justamente a sua destinação.

Sem querer analisar a questão com a profundidade que merece, à vista dos limites do presente estudo, parece escoreita a observação de Octavio Campos FISCHER no sentido de que “(...) ou o intérprete classifica todos os tributos de acordo com as devidas regras-matrizes ou, pelo contrário, o faz de acordo com suas finalidades. Não se pode querer misturá-los sob o argumento de que as contribuições não tiveram a estrutura desenhada pela Constituição e os impostos apenas foram moldados sem considerar as suas finalidades”.<sup>413</sup>

Realmente, a tentativa de incluir a destinação a ser dada ao tributo na norma-padrão de incidência, representa a inclusão de critério estranho ao modelo estrutural-analítico de decomposição da norma tributária. Não se quer dizer que seja irrelevante, ao contrário. Entretanto, parece ser incabível a inclusão de um critério finalístico em uma classificação que se pretenda apenas lógico-formal-estrutural, tal como aqui exposto.

Consoante observa Octavio Campos FISCHER, o sistema tributário brasileiro está fundamentalmente estruturado na noção de “fato gerador” e não na de “finalidade”. Assim, a corrente de pensamento que o autor denomina de “escola glorificadora da finalidade”, ao advogar que as contribuições teriam como fundamento principal sua finalidade, acaba trazendo como consequência a idéia, nefasta e inexata, de que não estariam elas sujeitas a todas as limitações constitucionais ao “poder” de tributar típicas dos impostos.<sup>414</sup>

---

<sup>413</sup> *A contribuição ao PIS*, p. 75.

<sup>414</sup> *A escola glorificadora da finalidade, contribuições & reforma tributária*, p. 95.

### 3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E QUESTIONAMENTOS PERTINENTES

Após a compreensão da estrutura formal da norma-padrão de incidência tributária, impende rememorar determinados princípios constitucionais e alguns questionamentos pertinentes ao tema da imposição tributária, os quais possuem influência no exame da evasão e da elisão tributárias.

#### 3.1. LEGALIDADE

Na síntese de Hugo de Brito MACHADO, o princípio da legalidade tributária pode ser entendido em dois sentidos: “ (...) a) o de que o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento daqueles que o pagam, e b) o de que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o fisco e os contribuintes”.<sup>415</sup>

A legalidade tributária, portanto, apresenta dupla característica, como anota Gian Antonio MICHELI, na medida em que estabelece a regra segundo a qual somente os cidadãos, por meio de seus representantes políticos no Parlamento, podem fixar limitações à liberdade, impondo prestações coativas, em geral de conteúdo patrimonial, e, de outro modo, constitui uma forma de garantia da liberdade do indivíduo, protegendo-o do arbítrio do poder executivo.<sup>416</sup>

A representação popular na elaboração das normas tributárias, contida na noção usualmente denominada autotributação ou auto-imposição tributária, pode ser

---

<sup>415</sup> *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*, p. 17.

<sup>416</sup> “Quest’ultimo principio ha una duplice importanza, e perché sancisce la regola secondo la quale solo il cittadino, attraverso i suoi rappresentanti politici in Parlamento, può fissare le limitazioni alla libertà, stabilendo delle prestazioni coattive, in genere di contenuto patrimoniale; e perché costituisce il tal modo una garanzia per la libertà del singolo, sottraendola agli arbitri del potere esecutivo”. *Corso di Diritto Tributario*, p. 46.

concebida como a característica originária do princípio da legalidade, cujos antecedentes históricos são encontrados no relato de Victor UCKMAR.<sup>417</sup>

Em amplo estudo sobre a utilização de medidas provisórias em matéria tributária, José Roberto VIEIRA efetua análise de microcomparação de diversos textos constitucionais, investigando nesses diplomas as normas que direta ou indiretamente enunciam os princípios da legalidade genérica e da legalidade específica na seara tributária.<sup>418</sup>

Após a decomposição e integração dos textos constitucionais, apresenta, o autor, uma síntese comparativa dos elementos avaliados, indicando as semelhanças e as diferenças entre eles e apontando um denominador comum. Conclui o referido jurista, em seu estudo comparativo, pela presença do princípio da legalidade genérica, e também do princípio da legalidade tributária, na grande maioria dos textos constitucionais modernos. Muitos trazem esses princípios de forma explícita e ampla, enquanto outros os consagram de forma implícita ou restrita.

Assim, remata o citado autor, o princípio da legalidade possui um caráter universal, sendo, na realidade, exigência de todos os Estados modernos.<sup>419</sup>

### **3.1.1 A legalidade genérica no direito comparado**

Todavia, o princípio da legalidade apresenta nuances específicas em cada ordenamento jurídico. Vale fazer breve indicação dessas particularidades.

Da análise do direito comparado, Clèmerson Merlin CLÉVE conclui que, nas democracias ocidentais, o executivo exerce atividade legislativa, sendo que o próprio conceito de lei sofreu mutação, para alcançar outras espécies normativas dotadas de força de lei.

---

<sup>417</sup> *Princípios comuns de direito constitucional tributário*, p. 21-39.

<sup>418</sup> *Medidas Provisórias em matéria tributária: as catilnárias brasileiras*, p. 130-185.

<sup>419</sup> *Idem*.

Na diversidade dos sistemas constitucionais, no que tange à produção legislativa, destacam-se, a título de exemplo, aqueles qualificados por Clèmerson Merlin CLÈVE como de “delegação com assento constitucional”, nos quais a Constituição confere ao ato normativo do executivo natureza de ato legislativo, tal como em Portugal - delegação sob a denominação de autorização legislativa -, Espanha - delegação legislativa com base em leis de bases ou por lei ordinária, de forma expressa e com prazo certo para seu exercício -; França - delegação no que tange às matérias reservadas ao domínio da ação parlamentar, exercida pelo governo por meio de decretos-leis (*ordennances*) que devem ser submetidos à apreciação do Parlamento até a data definida pela lei da delegação -; Itália - ato legislativo do Parlamento delegando atribuição normativa ao governo, que a exerce por meio de decreto governamental com força de lei - e o Brasil - lei delegada, artigo 68 da Constituição Federal.<sup>420</sup>

Outra forma de divisão da produção legislativa é definida por Clèmerson Merlin CLÈVE como “(...) atividade legislativa decorrente de atribuição”. Tal situação ocorre quando a Constituição confere diretamente ao executivo competência para expedir ato normativo com ou sem força de lei. Referida atividade normativa é exercida para atender situações ordinárias ou extraordinárias.

Essa competência normativa é atribuída ao executivo por várias formas, sendo mais comum classificá-las em cinco: as leis de quadro; os decretos-leis; a separação dos domínios da lei e do regulamento; o estado de necessidade legislativa e, a mais comum, a atribuição de competência regulamentar. Essas construções não se excluem, sendo que em alguns Estados são empregadas uma ou mais delas.<sup>421</sup>

---

<sup>420</sup> *Atividade legislativa do Poder Executivo*, p. 127-129.

<sup>421</sup> Dentre essas construções merecem especial destaque: a) fórmula portuguesa das leis de quadro (*lois cadre*): reproduz o sistema de lei como sendo regra genérica. A função legislativa é exercida por leis de princípios, enumerando objetivos a atingir ou reformar a realizar. Assemelha-se ao sistema previsto nos EUA, no qual a lei estabelece os *standards* da atividade normativa a ser desenvolvida; b) fórmula do estado de necessidade legislativa: Construção atribuída ao direito constitucional alemão, pelo qual “(...) um projeto de lei de origem governamental, mesmo sem aprovação do parlamento, torna-se lei, quando declarado o estado de necessidade legislativa”. Atribui-



Convém lembrar o modelo de distinção entre os domínios da lei e do regulamento e das *lois cadre*, peculiar à Constituição Francesa, que estabeleceu partição de competência entre a atividade normativa do Legislativo e do governo. “Especificou as matérias submetidas ao regime jurídico da lei (art. 34 da Constituição). Fixou, em contrapartida, que as matérias não submetidas à reserva da lei revestem-se de caráter regulamentar (art. 37 da Constituição) (sic)”.<sup>422</sup>

Em relação às matérias reservadas ao Parlamento - art. 34 da Constituição Francesa -, algumas há que se constituem em atividade exclusiva desse órgão. Em relação a outras, também elencadas no artigo 34, o Parlamento prescreverá apenas os princípios fundamentais. Trata-se do modelo francês das *lois cadre*. Em relação às matérias ali definidas, cumpre ao Executivo, através de norma regulamentar, operar o desenvolvimento das bases ou dos quadros principiológicos determinados pela lei.<sup>423</sup>

De outra parte, com base no artigo 37 da Constituição Francesa, edita o governo os chamados regulamentos autônomos, que “(...) constituem comandos normativos primários, que, validamente, inovam a ordem jurídica, criando direitos e obrigações. As matérias reservadas à lei não podem ser invadidas pela iniciativa regulamentar. O contrário, igualmente, não pode ocorrer”.<sup>424</sup>

Vê-se, portanto, a diversidade de tratamento que o princípio da legalidade recebe em cada sistema constitucional.

---

se ao governo, portanto, dependendo da situação, verdadeira competência para legislar; c) fórmula dos decretos-leis: atos normativos editados pelo executivo, sujeitos ou não à ratificação do parlamento. Equiparados, no Brasil, às Medidas Provisórias, embora vigentes em ambientes constitucionais diversos. *op. cit.*, p. 132-141.

<sup>422</sup> Cf. Clèmerson Merlin CLÈVE, *Atividade legislativa do Poder Executivo*, p. 138.

<sup>423</sup> *Ibidem*, p. 139.

<sup>424</sup> *Ibidem*, p. 140.

### 3.1.2 A legalidade tributária

A exemplo do princípio geral, na seara tributária o princípio da legalidade apresenta particularidades específicas em cada estado, mas é possível extrair com mais facilidade um denominador comum, uma vez que, mesmo nos países em que vigora a legalidade flexível, as normas que criam a obrigação tributária são restritas ao parlamento.

Pode-se citar, assim, a regra geral mencionada por Victor UCKMAR, ao afirmar que, atualmente, em todos os estados é legítima a expedição de regulamentos pelo executivo em matéria tributária, desde que observados os seguintes requisitos:<sup>425</sup>

a) a criação dos impostos e seus elementos essenciais compete exclusivamente ao Poder Legislativo;<sup>426</sup> b) o Poder Executivo não pode arrecadar qualquer imposto que não tenha sido criado por lei; c) por fim, deve-se possibilitar ao Judiciário exercer o controle sobre a aplicação de regulamentos que não estejam de acordo com as normas primárias.

Em relação a estados cujas constituições adotam a chamada teoria da legalidade flexível, tais como Itália e Espanha, há entendimento doutrinário no sentido de que o texto constitucional autorizaria a materialização da imposição tributária com base na lei - artigo 23 da Constituição Italiana - ou de conformidade com a lei - artigo 31, 3, da Constituição Espanhola - e não somente pela lei, conforme prescreve a doutrina clássica. No entanto, esse entendimento não é unânime, sendo certo que o conflito doutrinário informa que a legalidade tributária não é tão flexível quanto parece

---

<sup>425</sup> *Princípios comuns de direito constitucional tributário*, p. 42-45.

<sup>426</sup> Sobre essa questão, anota Victor UCKMAR a existência de numerosas controvérsias acerca da natureza do ato emanado do executivo, ou seja, se seriam ou não “leis tributárias”, a sujeitar-se à ação exclusiva do parlamento. Na Inglaterra, v.g., consideram-se pertencentes à atuação do Parlamento a) a imposição dos tributos, compreendendo o aumento de alíquota, extensão da incidência, seja em relação ao sujeito, seja em relação ao objeto; b) a ab-rogação ou a redução de incentivos fiscais, como isenções e devoluções; c) a delegação de “Poderes Fiscais” a serem exercidos no âmbito do Reino Unido. De outra parte, disposições há que impõem coativamente contribuições às pessoas ou que determinam pagamentos relativos a serviços prestados pela Administração Pública, que não possuem natureza tributária, desde que sua carga não seja elevada a ponto de se considerar verdadeiros e próprios impostos. *Idem*.

demonstrar a interpretação literal dos dispositivos legais. Assim, a opinião dominante em ambos os países citados é a de que os elementos essenciais da obrigação permanecem no âmbito da legalidade estrita.

Mas o debate é amplo, sendo que, além da redução da atividade normativa do parlamento, fenômeno que também atinge o campo tributário, verifica-se a significativa perda do caráter absoluto do princípio da legalidade. Cita-se, como exemplo, a opinião de José Casalta NABAIS:

Quanto ao princípio da legalidade fiscal diremos tão-só que, depois de, no século XIX, ter absorvido na prática todo o quadro jurídico-constitucional dos limites dos impostos, passou, no século XX, a ser configurado apenas como uma garantia procedimental. Pois, no século XIX, o conceito racional de lei, ao ver nesta uma expressão da razão ou da justiça e, por conseguinte, uma correspondência entre a forma de lei e o seu conteúdo racional do justo, conduziu a que a reserva da disciplina jurídica fundamental dos impostos à lei tivesse por efeito automático remeter estes para um critério de justiça.

Mas quando, no século XX, esse entendimento se desfez e caiu por terra a crença no caráter supostamente amigo do legislador parlamentar, que em consequência passou a ser tão suspeito aos olhos dos cidadãos como qualquer poder, o princípio da legalidade fiscal deixou de constituir uma garantia plena dos contribuintes. Daí a necessidade de endossar a justiça ou equidade fiscal a outros princípios. Surgiu assim, de uma maneira muito clara, a utilidade prática da distinção entre princípios ou limites formais e princípios ou limites materiais da tributação, sendo aqueles dirigidos a delimitar *quem e como* se tributa e estes a definir *o que e em que medida se tributa*.

Em consequência, chegamos à conclusão, um pouco por toda a parte, de que a medida da tributação ou o critério da igualdade em sede de impostos não pode deixar de ser o princípio da capacidade contributiva.<sup>427</sup>

No Brasil, a regra geral é a aplicação do conceito clássico de legalidade, segundo o qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei - CF, artigo 5º, II. No campo da imposição tributária, a Constituição

---

<sup>427</sup> *Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal*, p. 12. Quanto à atividade legislativa no Direito Português, anota José Casalta NABAIS que há hoje em dia um relativo apagamento do legislador fiscal, “(...) legislador que cada vez mais é o legislador governamental ou executivo e menos o legislador parlamentar. Uma afirmação que podemos ilustrar como facto de a generalidade dos actuais códigos fiscais portugueses terem sido aprovados por decretos-leis do Governo e não por leis da Assembleia da República”. *op. cit.*, p. 12 e 17, nota 33.

Federal foi ainda mais enfática, não deixando margem para interpretações mais brandas, razão pela qual é da lei que devem brotar todos os critérios da norma jurídica de incidência tributária - artigo 150, I.

O pensamento majoritário da doutrina nacional é de que não há campo para instituição de obrigações em matéria tributária senão pelo caminho da lei.<sup>428</sup>

José Roberto VIEIRA define o “(...) Princípio da Legalidade como uma relação de conformidade com a lei em sentido formal, ato oriundo do órgão que detém a competência constitucional para legislar e revestido da forma estabelecida para as leis, e não só em sentido material, como regra de comportamento genérica e coativa”.<sup>429</sup>

No âmbito da ampla e analítica normatização constante de nossa Constituição, é de se notar que o princípio da legalidade, assim como aqueles a ele relacionados, como o republicano-democrático, constituem cláusulas pétreas, sendo inadmissível sequer proposta tendente a aboli-los.

Tal clareza, evidentemente, não impediu que esses postulados fossem por vezes malferidos. Inúmeros foram os questionamentos doutrinários e judiciais sobre o tema, especialmente em relação à utilização de medidas provisórias para criação ou majoração de tributos e também no que tange ao próprio conteúdo e aplicabilidade do princípio.<sup>430</sup>

A par dos abusos cometidos por alguns governos, certo é que os fatores que influenciaram a divisão da produção normativa entre os poderes executivo e legislativo e uma maior flexibilização do princípio da legalidade, também incidiram no campo do direito tributário brasileiro, dando origem a novas teorias que tentam adequar às novas exigências sociais e políticas o princípio e os ideais que ele visa resguardar.

---

<sup>428</sup> Veja-se, como exemplo, Roque Antônio CARRAZZA, Legalidade e tributação. In: *Curso de direito constitucional tributário*, p. 207-332.

<sup>429</sup> Contexto constitucional brasileiro. In: *Medidas Provisórias em matéria tributária: as catilínarias brasileiras*, p. 80.

<sup>430</sup> Sobre o tema, cite-se, por todos, José Roberto VIEIRA. *Medidas Provisórias em matéria tributária: as catilínarias brasileiras*.

Exemplo dessa tendência de flexibilização do princípio da legalidade, defendendo a possibilidade da existência de outros mecanismos de controle do poder, pode-se extrair da dicção de Hugo de Brito MACHADO, sustentando que

(...) desnecessária é a demonstração de que o melhor meio para a proteção contra o poder estatal é a sua desconcentração. Sendo assim, e tendo-se por certo que o princípio da legalidade tributária é um instrumento daquela proteção contra possíveis abusos do Estado-Fisco, tem-se de concluir que tal princípio pode ser substituído, com vantagem, pela desconcentração do poder, que começa pela via da delegação de atribuições tidas como próprias do Estado, a entidades de Direito Privado.<sup>431</sup>

Não se pode deixar de assinalar, ainda, que há autores que não vêm qualquer peculiaridade no princípio da legalidade do direito tributário brasileiro. Ricardo Lodi RIBEIRO, por exemplo, propõe a superação das “(...) premissas de uma legalidade à *brasileira*, baseadas em idéias como as da tipicidade *fechada*, da *estrita* legalidade e da reserva *absoluta* de lei, abrindo a possibilidade da ponderação destas com o valor da justiça e com o princípio da capacidade contributiva”.<sup>432</sup>

Sustenta o referido autor que a diferença entre a Constituição de 1988 e os outros textos constitucionais de vários países ocidentais, é apenas a “(...) minuciosa repartição de competências entre os entes federativos, o que só indiretamente é pertinente à matéria da legalidade”. Diz Ricardo Lodi RIBEIRO:

Como se vê, a Constituição brasileira, no que tange à consagração do princípio da legalidade tributária, não apresenta qualquer peculiaridade em relação ao direito comparado. O que há de diferente em nosso país, é uma criação doutrinária sem lastro constitucional e em desacordo com os valores e princípios mais caros ao nosso ordenamento. Como bem observado por Ricardo Lobo Torres, a utilização das expressões *tipicidade ‘fechada’*, *legalidade ‘estrita’*, e *reserva ‘absoluta’ de lei*, não derivam da nossa Constituição, mas de construção de nossa doutrina, embalada por razões mais ideológicas que científicas.<sup>433</sup>

---

<sup>431</sup> Hugo de BRITO Machado, nesse estudo, defende a exigibilidade das anuidades cobradas pelos Conselhos de Fiscalização Profissional, quando fixado o seu valor por meio de Resoluções, desde que haja lei determinando a obrigatoriedade da filiação ao Conselho e autorizando a cobrança. *O princípio da legalidade tributária no Estado do futuro*, p. 200-213.

<sup>432</sup> *Justiça, interpretação e elisão tributária*, p. 4.

<sup>433</sup> *Ibidem*, p. 38.

Não se compreende que essa igualdade de conteúdo do princípio da legalidade na Constituição brasileira em relação às demais constituições seja tão evidente. Se em outros países o direito positivo dá margem a discussões sobre a abrangência do princípio no que se refere à criação e modificação de tributos, nosso ordenamento jurídico não deixa espaço para outras interpretações.

Mesmo que a legalidade estrita não pudesse ser extraída do texto constitucional, encontra-se tal postulado inserto na legislação complementar, conforme se vê do artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Assim, embora se concorde com Ricardo Lodi RIBEIRO quanto a um certo exagero da doutrina nacional em privilegiar determinados princípios ou valores constitucionais, como a segurança jurídica, a legalidade, a autonomia privada, em detrimento de outros de igual magnitude, como a solidariedade, a isonomia e a capacidade contributiva, o princípio da legalidade estrita, em matéria de instituição ou modificação de tributos, é conceito explícito no próprio direito positivo.

*Portanto, entende-se que no Brasil, ao menos no que se refere à caracterização do tributo e aos pressupostos de sua incidência, vige o princípio da legalidade estrita.*

O exame da questão continua no tópico seguinte.

### **3.2. TIPICIDADE E VEDAÇÃO DE ANALOGIA**

No item 2.3 desta seção, discorreu-se sobre os critérios que compõem a estrutura da norma-padrão de incidência tributária no Brasil. O presente capítulo iniciou-se com a referência da amplitude do princípio da legalidade no direito brasileiro.

A tipicidade tributária decorre dessas duas características do direito tributário nacional. O princípio da legalidade exige que todos os elementos, ou todos os critérios

da norma-padrão de incidência tributária, conforme explicitados no capítulo anterior, estejam definidos na lei.

Ou seja, não basta que esses critérios sejam definidos *com base na lei*, tampouco que estejam em *conformidade com a lei*, mas é necessário que venham estabelecidos *na e pela lei*. Tal entendimento se extrai do artigo 150, I, da Constituição Federal e do artigo 97 do Código Tributário Nacional.<sup>434</sup>

Trata-se, portanto, de uma legalidade qualificada, a qual se denomina legalidade estrita.

Na formulação de uma regra *com base ou em conformidade com a lei*, embora a lei - em sentido formal, ato emanado no parlamento - seja necessária como fundamento para intervenção da administração na esfera da propriedade privada e no direito de liberdade dos cidadãos, ela não define necessariamente o critério de decisão do administrador no caso concreto, critério esse que em muitos casos é estabelecido por outras normas, como decretos, portarias, instruções normativas, ou mesmo delegado à valoração do próprio administrador, nos limites do princípio da discricionariedade, pelos critérios da conveniência e oportunidade.

---

<sup>434</sup> “Art. 150: Sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem que lei o estabeleça; (...)”.

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

(...)”

Entende-se, com a doutrina majoritária, que a expressão "exigir" tributo, prevista no artigo 150, I, deve ser compreendida como 'criar' tributo e não somente 'cobrar'. Do contrário, ficaria sem sentido a expressão 'aumentar', porque só pode aumentar quem pode criar. Além disso, interpretação diversa ira de encontro à própria regra geral do princípio da legalidade.

Na legalidade estrita, não há margem de discricionariedade. Se alguma opção houver, esta opção deverá vir expressamente prevista na e pela lei.

Todavia, é de se notar que mesmo a opção deixada pela lei não pode conferir ao aplicador uma margem de escolha que torne subjetiva sua decisão. Para a maioria dos doutrinadores, a obrigação tributária exige, por imperativo constitucional, uma *tipicidade fechada*. Explica-a Alberto XAVIER:

*O princípio da determinação ou da tipicidade fechada (o Grundsatz der Bestimmtheit de que fala FRIEDRICH) exige que todos os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta. Por outras palavras, entendendo-se por estes (e entendendo em vista a indeterminação imanente a todo o conceito) aqueles que não afetam a segurança jurídica do cidadão, isto é, a sua capacidade de previsão dos seus direitos e deveres tributários.*<sup>435</sup>

Para Alberto XAVIER,<sup>436</sup> o princípio da tipicidade decorre igualmente do disposto no artigo 146, inciso III, alínea ‘a’ da Constituição Federal.<sup>437</sup> A concordância ou não com a assertiva de Alberto XAVIER irá depender da interpretação que se dê ao próprio artigo 146, o qual, como se sabe, merece duas correntes interpretativas opostas: a tricotômica, que entende, segundo o citado dispositivo, caber à lei complementar três funções: a) dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes da federação (inciso I); b) regular as limitações ao poder de tributar (inciso II); e c) dispor sobre normas gerais em matéria tributária, especialmente aquelas indicadas nas alíneas do inciso III. Já para a corrente dicotômica, o inciso III somente pode ser aplicado em conjunto com os incisos I e II,

---

<sup>435</sup> *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, p. 19.

<sup>436</sup> *Ibidem*, p. 21-22.

<sup>437</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação ao impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

(...)”.



ou seja, as “*normas gerais em matéria tributária*” de que fala o inciso III, seriam aquelas que dispusessem sobre conflitos de competência entre os entes tributantes (inciso I) ou sobre a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar (inciso II). Essa última interpretação é a adotada por Paulo de Barros CARVALHO:

Qual a compreensão que devemos ter do papel a ser cumprido pelas *normas gerais de direito tributário*,<sup>438</sup> no novo sistema?

O primeiro passo é saber que são as tão faladas *normas gerais de direito tributário*. E a resposta vem depressa; são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar. Pronto: o conteúdo está firmado. Quanto mais não seja, indica, denotativamente, campo material, fixando-lhe limites. E como fica a dicção constitucional, que despendeu tanto verbo para dizer algo bem mais amplo? Perde-se no âmagô de rotunda formulação pleonástica, que nada acrescenta. Vejamos. Pode o legislador complementar, invocando a disposição do art. 146, III, *a*, definir um tributo e suas espécies? Sim, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência. Ser-lhe-á possível mexer no fator gerador, na base de cálculo e nos contribuintes de determinado imposto? Novamente sim, no pressuposto de que o faça para dispor sobre conflitos. E quanto à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários? Igualmente, na condição de satisfazer àquela finalidade primordial.

Com tal interpretação, daremos sentido à expressão *normas gerais de direito tributário*, prestigiando a Federação, a autonomia dos Municípios e o princípio da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno, além de não desprezar, pela coima de contraditórios, as palavras extravagantes do citado art. 146, III, *a* e *b*, que passam a engrossar o contingente das redundâncias tão comuns no desempenho da atividade legislativa.<sup>439</sup>

Enfim, a controvérsia é antiga e se estende desde a Constituição de 1967, na interpretação de seu artigo 18, § 1º. Embora não seja a interpretação mais fácil, entende-se mais coerente com o sistema constitucional e com a preservação dos princípios fundamentais, especialmente o federativo, a tese adotada por Paulo de Barros CARVALHO. Por essa razão, compreende-se que não se pode extrair do inciso III, ‘a’, da Constituição Federal, a previsão explícita do princípio da tipicidade, porque a lei complementar ali referida somente pode prescrever sobre tais critérios da norma-padrão de incidência tributária para dispor sobre conflitos de competência entre

---

<sup>438</sup> Refere-se ao inciso III do artigo 146 e alíneas.

<sup>439</sup> *Curso de direito tributário*, p. 153.

os entes tributantes e regular as limitações da competência tributária. Do contrário, corre-se o risco de o legislador complementar vir a invadir a competência legislativa das unidades da Federação, às quais, por determinação constitucional, cabe dispor, por lei, sobre os tributos a ela destinados pelo legislador constituinte.

Isso não impede, porém, de se reconhecer que a tipicidade decorre da própria legalidade prevista no artigo 150, I, da Constituição Federal. Não é o caso, entretanto, de se estender na análise de tal questão. Retorna-se, portanto, ao tema, para ressaltar que, na maior parte da doutrina, a idéia de tipicidade demanda a utilização, nos critérios da norma-padrão de incidência tributária, de conceitos determinados.

Cesar A. Guimarães PEREIRA recorda a existência de críticas quanto ao emprego da noção de tipicidade para exprimir a utilização, pela lei tributária, de conceitos fechados e determinados na descrição do antecedente e previsão do conseqüente normativos. Mas esclarece o autor que a alusão à tipicidade, na obra de Alberto XAVIER e na maior parte da doutrina, tem em vista, ainda que impropriamente, a noção de conceitos fechados e determinados. Discorre Cesar PEREIRA:

O tipo exprime uma especificação do conceito do tributo. É mais restrito que o conceito de tributo e mais abstrato que o fato da vida. O tipo deve conter abstratamente todos os elementos que caracterizam o conceito de tributo (seus “elementos essenciais”). A tipicidade no direito tributário é mais intensa que a existente no direito penal, uma vez que há tipicidade tanto no pressuposto de fato (hipótese) quanto nos efeitos jurídicos (mandamento). (...) A tipificação tem por objeto a capacidade contributiva, cujas expressões são delimitadas pela lei através da formulação de modelos ou tipos. O fato tributário tem, portanto, um requisito formal (tipicidade) e outro material (capacidade contributiva). O fato tributário é o fato típico revelador da capacidade contributiva (ou, no caso dos tributos vinculados, é o fato típico revelador da referibilidade direta ou indireta da atuação estatal ao sujeito passivo tributário).<sup>440</sup>

Para o autor, a tipicidade proporciona a transição entre a capacidade contributiva e a legalidade, uma vez que, por meio de conceitos fechados e

---

<sup>440</sup> *Elisão tributária e função administrativa*, p. 151-152

determinados, a lei tributária prevê certos aspectos de um fato revelador de capacidade contributiva ou de referibilidade entre a atuação estatal e o sujeito passivo. O fato ocorrido no mundo fenomênico somente terá relevância tributária se contiver todos os aspectos essenciais descritos na lei, por meio de tais conceitos fechados e determinados. São tributariamente insignificantes os aspectos do fato ocorrido no mundo fenomênico que não estejam previstos na lei, assim como o fato que não contenha todos os critérios estabelecidos na lei.<sup>441</sup>

Consoante anotado, a compreensão da amplitude do princípio da legalidade tributária em nosso ordenamento jurídico, do qual se extrai a noção de tipicidade, aí entendida como a necessidade de que os critérios da norma de incidência tributária sejam definidos com base em conceitos determinados, possibilitam vislumbrar a rigidez a que está submetido o legislador tributário na elaboração legislativa, assim como a vinculação que subordina o administrador tributário na aplicação da lei.

Esse entendimento, deve-se frisar, não é unânime, conforme já asseverado na análise do princípio da legalidade.

Marco Aurélio GRECO, por exemplo, entende que os adjetivos “estrita” e “fechada”, atribuídos à legalidade e à tipicidade, respectivamente, não são, inquestionavelmente, imputáveis ao regime jurídico das limitações constitucionais ao poder de tributar.<sup>442</sup>

Também Ricardo Lodi RIBEIRO sustenta que “(...) a estrutura tipológica adotada no direito penal e no direito tributário, embora avessa à discricionariedade, não é incompatível como os conceitos indeterminados (sic)”.<sup>443</sup> Cita, a seu favor, na doutrina estrangeira, Valdés COSTA, Ferreiro LAPATZA, José Casalta NABAIS e conclui que:

---

<sup>441</sup> *Idem.*

<sup>442</sup> *Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN*, p. 186.

<sup>443</sup> *Justiça, interpretação e elisão tributária*, p. 44.

(...) a norma tributária pode ser elaborada a partir da utilização de tipos, que poderão conter conceitos indeterminados e cláusulas gerais, que não se confundem com os conceitos discricionários, incompatíveis com o princípio da reserva legal, uma vez que os primeiros se baseiam na interpretação, calcada em uma valoração objetiva; enquanto os últimos resvalam para uma decisão baseada em valoração subjetiva.<sup>444</sup>

Com base nesse entendimento, defende o autor que a norma tributária não precisar conter detalhes sobre a imposição, bastando que indique suficientemente a riqueza que se pretende tributar, sob o risco de abrir-se caminho para a elisão. Quanto à tipicidade fechada e à legalidade, consideradas como princípios absolutos, afirma que tal sustentação da doutrina nacional não encontra paralelos em outros regimes jurídicos, “(...) constituindo uma das causas da crise axiológica em nosso sistema tributário, onde a justiça é mera retórica, e os segmentos menos aquinhoados suportam a maior parte da carga tributária, sem qualquer consideração a respeito da capacidade contributiva”.<sup>445</sup>

A tipicidade tributária é tema controvertido, polêmico e extenso, não podendo, por isso, ser tratado à exaustão na presente monografia. Portanto, para encerrar o tópico, no que se refere ao objeto do presente estudo é relevante anotar a opinião de Cesar A. Guimarães PEREIRA, ao asseverar que a caracterização da elisão tributária depende da consideração dos conceitos utilizados pela norma de incidência: estruturais ou funcionais. Se a norma de incidência contiver um conceito funcional, segundo um determinado resultado econômico, nela se subsumem tanto os negócios diretos quanto os indiretos. Quando a norma for construída por meio de conceitos estruturais, a incidência fica dependente da realização do fato descrito, independentemente do resultado econômico.<sup>446</sup>

---

<sup>444</sup> *Ibidem*, p. 180.

<sup>445</sup> *Ibidem*, p. 181.

<sup>446</sup> “(...) A conformação da norma tributária é o dado fundamental da subsunção e na verificação dos efeitos tributários daí derivados. A norma tributária pode ser integrada por conceitos estruturais e funcionais.

Os primeiros refletem uma certa forma (estrutura) jurídica e os segundos um determinado resultado econômico. A identificação dos conceitos empregados na norma tributária é tarefa inerente à

Como visto, a análise da espécie de conceito previsto no critério material do antecedente ou pressuposto normativo é questão relevante para configuração da subsunção do conceito do fato ao conceito da norma, conforme estudado no capítulo 2 desta seção e, igualmente, tem reflexos importantes na qualificação da elisão ou da evasão tributárias. Voltar-se-á ao assunto na seção seguinte, ao tratar-se especificamente dos parâmetros para distinção entre elisão e evasão tributárias.

É importante considerar, ainda, que os fundamentos acima delineados permitem concluir que é vedado o emprego da analogia como forma de exigir tributo não previsto em lei. Tal entendimento, ademais, está explícito no Código Tributário Nacional.<sup>447</sup>

---

interpretação (e, portanto, à subsunção). Deve-se estabelecer se a norma descreve o fato jurídico tributário a partir de suas características estruturais ou funcionais.

(...)

48.1. Se a hipótese normativa descreve seu pressuposto através de *conceitos funcionais*, abrange na definição do fato jurídico-tributário tanto o negócio jurídico direto quanto o indireto.

Nesse caso, todos os negócios jurídicos (não simulados) que atinjam um determinado resultado estão abrangidos pela descrição normativa e subsumem-se à hipótese da norma. Nesse caso, não há que se falar em elisão tributária eficaz. Ou haverá elisão tributária ineficaz (através de negócios simulados) ou haverá evasão tributária (pelo descumprimento dos deveres tributários surgidos pela subsunção de qualquer outro negócio à hipótese normativa). Aqui também é relevante a distinção entre negócio direto e indireto.

48.2. Haverá tratamento jurídico distinto entre negócio direto e negócio indireto quando tais negócios correspondem a previsões de hipóteses normativas construídas mediante *conceitos estruturais*.

Diante da implicação intensiva que vincula o pressuposto ao conseqüente da norma jurídica tributária os seus efeitos jurídicos somente se produzirão diante de fato que reproduza todas as características estruturais descritas na norma. No caso do negócio indireto haverá a subsunção entre a forma adotada pelas partes e o tipo tributário estrutural, sem nenhuma consideração quanto ao objetivo ulterior do negócio. Da mesma forma, se a norma tributária descreve apenas um determinado negócio, segundo critérios estruturais, a prática de negócio indireto que permita atingir objetivo econômico equivalente não se subsume à hipótese normativa (mas se enquadra, nesse caso, em área de omissão legislativa). Porém aqui a indeterminação da distinção entre negócio jurídico direto e indireto não se manifesta: a subsunção é verificada apenas tendo em vista critérios alheios ao resultado do negócio jurídico”. *Elisão tributária e função administrativa*, p. 209-210.

<sup>447</sup> “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

(...)

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

(...)”

### 3.3. SEGURANÇA JURÍDICA

Anota José Roberto VIEIRA que, no preâmbulo constitucional, a segurança jurídica é proclamada como um dos valores supremos da sociedade brasileira. Embora os dizeres do preâmbulo do Estatuto Maior não sejam dotados de força obrigatória, a não ser quando reafirmados no próprio texto constitucional, consoante pacífica doutrina nacional, a segurança aparece na Carta Magna na condição de direito fundamental (art. 5º, *caput*), não apenas como “segurança individual”, mas efetivamente “segurança jurídica”.<sup>448</sup>

Lembra ainda, o citado autor, que a segurança jurídica não se confunde com a certeza do direito mas é, de certo modo, dela decorrente. A certeza jurídica existe quando estão bem delimitadas as esferas jurídicas dos particulares entre si e perante o Estado. Há segurança jurídica quando é possível a previsibilidade da atuação estatal, afastando-se as surpresas.<sup>449</sup>

No sistema constitucional tributário brasileiro, indica José Roberto VIEIRA os princípios que, dentre outros, realizam a segurança jurídica: legalidade, irretroatividade e anterioridade, dentre os quais destaca o princípio da legalidade como aquele ao qual se reserva o papel principal. Nesse palco, acrescenta o autor, com apoio em Lúcia FIGUEIREDO, um último princípio, o da universalidade da jurisdição;<sup>450</sup> princípio que igualmente se traduz em segurança jurídica, na medida em que assegura que “(...) o direito será dito com a marca da definitividade por um órgão estatal de absoluta independência em relação aos demais, especialmente em relação ao executivo, o que concorre decisivamente no afastar possíveis arbitrariedades”.<sup>451</sup>

Roque Antônio CARRAZZA lembra que a segurança jurídica, na área tributária, dá-se também pela descrição exaustiva na lei, dos pressupostos para a

---

<sup>448</sup> *Medidas Provisórias em matéria tributária: as catilnárias brasileiras*, p. 55-56.

<sup>449</sup> *Ibidem*, p. 57.

<sup>450</sup> *Ibidem*, p. 60.

<sup>451</sup> *Ibidem*, p. 61.

imposição tributária - legalidade estrita e tipicidade -, de modo que tais pressupostos sejam perfeitamente reconhecidos quando se realizam no mundo fenomênico.<sup>452</sup> Ainda segundo esse autor, a segurança jurídica, em matéria tributária, leva ao princípio da tipicidade fechada e ao princípio do exclusivismo, com a conseqüente proibição do emprego de normas indeterminadas.<sup>453</sup>

### **3.4. ISONOMIA TRIBUTÁRIA**

#### **3.4.1 Igualdade genérica**

A Constituição Federal de 1988 estabelece que “*Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza (...)*” - art. 5º, *caput*.

A norma representa o princípio da igualdade ou isonomia, que, na abrangência consagrada no texto constitucional, não se resume a igualar os cidadãos perante a norma legal posta, mas sim, dizer que a própria lei não pode ser elaborada em desconformidade com a igualdade. É postulado voltado tanto ao legislador quanto ao aplicador da lei.

Celso Antônio Bandeira de MELLO anota que “A Lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar eqüitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo modo assimilado pelos sistemas normativos vigentes”.<sup>454</sup>

Lembra o referido jurista, também, a lição de ARISTÓTELES, segundo o qual a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. A igualdade, portanto, exige a discriminação. Mas então indaga Bandeira de MELLO:

---

<sup>452</sup> *Curso de direito constitucional*, p. 371.

<sup>453</sup> *Ibidem*, p. 373.

<sup>454</sup> *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, p.10-11.

Quem são os iguais e quem são os desiguais? Ou seja, “(...) o que permite radicalizar alguns sob a rubrica de iguais e outros sob a rubrica de desiguais?”.<sup>455</sup>

Segundo o autor, o primeiro passo para verificar a compatibilidade de uma norma com o princípio da isonomia é identificar qual o elemento utilizado como fator de *discrímen*. Em seguida, afere-se a existência, ou não, de correlação lógica abstrata entre esse fator e a discriminação contida no texto legal, ou seja, no tratamento jurídico diversificado. Se essa correlação lógica existir, é preciso verificar, ainda, se a discriminação atende ou está de acordo com os preceitos constitucionais, ou melhor, se a discriminação está em consonância com os princípios constitucionais aplicáveis à espécie, verificação essa que se faz pelo juízo da ponderação e da razoabilidade. Explica o autor:

Esclarecendo melhor: tem-se de investigar, de um lado, aquilo que é adotado como critério discriminatório; de outro lado, cumpre verificar se há justificativa racional, isto é, fundamento lógico, para, à vista do traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada. Finalmente, impende analisar se a correção ou fundamento racional abstratamente existente é, *in concreto*, afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional. A dizer: se guarda ou não harmonia com eles.<sup>456</sup>

É somente após a compreensão desses fatores que se pode verificar a compatibilidade de determinada discriminação ou, de outra parte, a ausência de tal compatibilidade com o princípio da isonomia. De um modo geral, para Celso Antônio Bandeira de MELLO, haverá ofensa ao princípio da isonomia quando: a) a norma individualiza um destinatário determinado, e não uma categoria de pessoas ou uma pessoa futura e indeterminada; b) o elemento que a norma adota como critério discriminador não reside nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas - como no caso do tempo, quando não vinculado ao objeto; c) a norma atribui tratamentos jurídicos diferentes, tomando em consideração um fator de *discrímen* que

---

<sup>455</sup> *Idem.*

<sup>456</sup> *Ibidem*, p. 21-22.



não guarda relação de pertinência com a diversidade dos regimes jurídicos estabelecidos; d) a norma supõe uma relação de pertinência lógica em abstrato, mas no caso concreto o fator de *discrimen* produz efeitos contrapostos ou dissonantes dos interesses prestigiados pela Constituição; e) a interpretação da norma extrai dela distinções, *discrimines*, *desequiparações* que não foram assumidas por ela de modo claro, ainda que por via implícita.<sup>457</sup>

### 3.4.2 Igualdade tributária

No campo da tributação, o texto constitucional foi explícito ao vedar à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função per eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos - Art. 150, II.<sup>458</sup>

Trata-se, portanto, de uma norma de reforço à regra geral da isonomia prevista no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal.

---

<sup>457</sup> *Ibidem*, p. 47-48.

<sup>458</sup> Hugo de Brito MACHADO lembra que “Todos sabem que a regra do art. 150, inciso II, teve um objetivo específico: fazer com que os militares, magistrados e parlamentares paguem o imposto de renda sobre a totalidade da respectiva remuneração”. Ao que consta do texto, entende o jurista que tal distinção deveria ser mantida. Diz que “Não nos parece que o tratamento fiscal diferenciado de uma categoria profissional, ou funcional, seja indesejável, se essa discriminação tem por objetivo atrair o interesse das pessoas para o desempenho das profissões incentivadas. A verdadeira questão reside em saber quais as profissões estão a merecer incentivo” *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*, p. 60-61.

Entende-se que a discriminação existente na legislação anterior quanto à isenção de pagamento do imposto de renda para determinadas categorias profissionais é situação de manifesta ofensa ao princípio da isonomia entre os contribuintes. O incentivo ao acesso a determinadas carreiras, a que alude MACHADO, se faz por meio de uma remuneração compatível, de estrutura organizacional adequada para o desempenho das funções e de garantias de emprego que assegurem o exercício livre e desimpedido dessas funções. A isenção do imposto de renda, nesse caso, representa típica hipótese de ausência de justificativa racional do traço desigualador escolhido e da incompatibilidade entre o fator de *discrimen* e os valores consagrados no texto constitucional, conforme critérios de identificação da situação antiisonômica descritos por Celso Antônio Bandeira de MELLO, acima transcritos.

Roque Antônio CARRAZZA lembra, igualmente, que a própria legalidade é a morada da isonomia, razão pela qual se fala em legalidade isonômica. Por esse ângulo, o *caput* do artigo 5º da Constituição Federal, ao proclamar que todos são iguais perante a lei, impede o exercício da arbitrariedade, inclusive em matéria tributária. “Com efeito, o princípio da igualdade visa, em última análise, a garantir uma *tributação justa*. Afinal, ele se desenvolveu a partir da idéia de justiça”.<sup>459</sup>

Isso, evidentemente, não significa que a lei tributária não possa abranger discriminações, mas sim, de acordo com o critério da isonomia, que os contribuintes que estejam nas mesmas condições sejam tratados da mesma forma pela norma tributária. “À lei tributária, portanto, é dado desigualar situações, atendendo a peculiaridades de classes de contribuintes, mas só quando haja uma *relação de inerência* entre o elemento diferencial e o regime conferido aos que se incluem na categoria diferenciada”.<sup>460</sup>

Importa assinalar que o princípio da isonomia tributária se apresenta sob um duplo aspecto, conforme ensina Misabel Abreu Machado DERZI:

A igualdade, enquanto imperativo que exige tratamento jurídico uniforme para situações semelhantes, inibidor de exceções e privilégios odiosos, veda as discriminações. É a face negativa do princípio, enquanto o lado positivo da igualdade (dever de distinguir desigualdades econômicas advindas da ordem dos fatos) impõe seja o tributo quantificado segundo a capacidade contributiva de cada um, que é diversificada. Os aspectos negativo e positivo do princípio da igualdade miscigenam-se continuamente, constringendo o legislador ordinário a criar os mesmos deveres tributários para aqueles que manifestarem idêntica capacidade contributiva.<sup>461</sup>

O tema da isonomia será retomado no item seguinte.

---

<sup>459</sup> Princípios constitucionais tributários. In: *Curso de Direito Constitucional*, p. 376.

<sup>460</sup> *Ibidem*, p. 377.

<sup>461</sup> Nota de atualização n. 10.1 ao capítulo XI – Os princípios da igualdade e do não-confisco. In: Aliomar BALEEIRO, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 574-575.

### 3.5. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

#### 3.5.1 A noção do princípio

O texto constitucional dispõe:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

De início, faz-se necessário um esclarecimento de ordem terminológica, no que tange às expressões “capacidade econômica”, inserta no texto constitucional, e “capacidade contributiva”, com a qual se denomina o princípio ora em exame.

Decerto que a capacidade contributiva é representativa de capacidade econômica. Mas é possível fazer uma distinção entre as duas expressões, tendo como diferencial uma questão de conteúdo, ou seja, o mínimo vital exigido para sobrevivência digna do ser humano. Essa diferença é lembrada por Gisele LEMKE, ao asseverar que “(...) a capacidade econômica está presente, desde que exista alguma parcela de riqueza e a capacidade contributiva só estará presente, desde que, quando a parcela da riqueza tomada em consideração por um dado tributo for superior ao mínimo vital”.<sup>462</sup>

Assim, exemplifica a autora, tomando por base o imposto de renda, pode-se dizer que a pessoa que consome toda sua renda para adquirir bens de consumo básico possui capacidade econômica, mas não detém capacidade contributiva.

Desse modo, a expressão “capacidade econômica” contida no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal deve ser lida como “capacidade contributiva”, ou seja,

---

<sup>462</sup> *Imposto de renda: os conceitos de renda e disponibilidade econômica e jurídica*, p. 40.

capacidade para pagar tributos, já que se encontra inserida no capítulo referente ao Sistema Tributário e à disciplina constitucional do tributo.

Diante do exposto, pode-se concluir que a renda ou rendimento que é suficiente apenas para o atendimento das necessidades básicas do indivíduo, o chamado *mínimo existencial*, pode representar capacidade econômica, mas não é reveladora de capacidade contributiva. Nesse sentido, esclarece Klaus TIPKE que “O princípio da capacidade contributiva protege o *mínimo existencial*. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não haverá capacidade contributiva”.<sup>463</sup>

A redação do artigo 145, § 1º, deu ensejo a muita divergência, discutindo os doutrinadores se a expressão “sempre que possível” seria aplicável somente ao caráter pessoal dos impostos ou alcançaria também a capacidade contributiva.

Parte da doutrina entende que a referida expressão diz respeito apenas ao caráter pessoal dos impostos; a capacidade contributiva não estaria sujeita à condição de possibilidade imposta pela norma. Desse modo, embora não seja sempre possível atribuir aos impostos o caráter da pessoalidade, tal como nos chamados impostos reais, a graduação segundo a capacidade contributiva é possível sempre e, dessa forma, deve ser obedecida, sob pena de se anular o princípio.<sup>464</sup>

Entende-se correta a interpretação de Roque Antônio CARRAZZA, ao asseverar que a expressão “sempre que possível” deve ser interpretada no sentido de que a personalização do imposto e a observância da capacidade contributiva deve ser observada sempre, de acordo com o que a estrutura do critério material da hipótese de incidência permitir ou tornar possível. Diz o autor:

A nosso ver, ele [o § 1º do artigo 145] não está fazendo – como já querem alguns, uma mera recomendação ou um simples apelo para o legislador ordinário. Em outras palavras, ele não está autorizando o legislador ordinário a, se for de seu agrado, graduar os impostos que criar, de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes.

O sentido desta norma jurídica é muito outro. Ela, segundo pensamos, assim deve ser

---

<sup>463</sup> *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*, p. 34.

<sup>464</sup> Cf. Hugo de Brito MACHADO, *Os princípios jurídicos da tributação da Constituição de 1988*, p. 83.

interpretada: se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Ou melhor: se a *regra-matriz* do imposto (traçada na CF) permitir, ele deverá necessariamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva.<sup>465</sup>

Por outro lado, parte da doutrina reconhece que a capacidade contributiva não seria atributo das exações vinculadas, tais como as taxas e contribuições de melhoria. Isso porque, em tais casos, o tributo é pago sempre na mesma proporção, de acordo com o serviço público ou a atividade de polícia prestada, ou com a melhoria trazida ao contribuinte, independentemente das condições econômicas dele.

Nas taxas, lembra Regina Helena COSTA, “(...) a igualdade é atendida desde que as pessoas alcançadas pelo serviço público ou pela atividade de polícia sejam as mesmas chamadas a custear tais atuações do Poder Público e na medida em que as recebam, afastando-se as demais pessoas desse encargo”.<sup>466</sup> Isso não significa, lembra a autora, que não se pode afastar a exação, por meio, por exemplo, de isenção para as pessoas de diminuta ou inexistente capacidade contributiva. Mas, nesse caso, tal medida encontra “(...) fundamento em outras diretrizes constitucionais, sem se recorrer ao postulado da capacidade contributiva, estranho à compostura da hipótese de incidência dos tributos vinculados”.<sup>467</sup>

Não obstante as respeitáveis opiniões em contrário, compreende-se que o princípio da capacidade contributiva permeia todo o sistema de tributação, embora atinja em graus diversos cada tributo. Assim, no caso das taxas, é certo que o valor do tributo deve considerar o custo do serviço público prestado, mas não se pode deixar de observar a capacidade contributiva do público-alvo desses serviços. Normalmente, nas taxas, o princípio da capacidade contributiva pode ser realizado por meio da concessão de isenções, quando demonstrado que, apesar do valor imputado ao tributo estar adequado ao serviço público prestado, o contribuinte não possui capacidade

---

<sup>465</sup> *Curso de Direito Constitucional*, p. 86-87. Explicou-se entre colchetes.

<sup>466</sup> *Princípio da capacidade contributiva*, p. 57.

<sup>467</sup> *Ibidem*, p. 58.

contributiva suficiente para honrá-lo. Também nos casos de certos impostos indiretos, como o IPI e ICMS, a capacidade contributiva se faz presente, observando, por exemplo, no critério de fixação de alíquotas, a essencialidade de cada produto.<sup>468</sup>

Embora o artigo 145 da Constituição Federal refira-se somente aos impostos, é de se reconhecer que tal princípio se reflete sobre todos os tributos, inclusive as contribuições especiais e empréstimos compulsórios, sempre que o critério material da hipótese de incidência desses tributos assuma a feição dos impostos, indicando fato de natureza econômica.

Assim, a magnitude de tal princípio não pode ser resumida apenas aos impostos. Como adverte Hugo de Brito MACHADO, pode-se dizer que “(...) independentemente de previsão constitucional explícita, o princípio da capacidade contributiva deve ser visto como um princípio de justiça, e assim deve ser seguido pelo intérprete das normas tributárias em geral (...)”<sup>469</sup>

Sendo decorrência e desdobramento do princípio da isonomia, nada mais natural que reconhecer o caráter universal desse princípio, o qual, contudo, é aplicado em relação a cada tributo de forma e em graus diversos, de acordo com o critério material da hipótese de incidência do tributo.

De outra parte, Roque Antônio CARRAZZA assevera que a capacidade contributiva a que alude o texto constitucional é a objetiva e não subjetiva. Explica o referido autor:

A capacidade contributiva à qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é *objetiva*, e não *subjetiva*. É *objetiva* porque se refere *não* às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas *manifestações objetivas de riqueza* (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de jóias ou obras de arte, operar em Bolsa, praticar operações mercantis etc.)<sup>470</sup>

---

<sup>468</sup> Nesse sentido entende Leonardo Sperb de PAOLA, *Presunções e ficções no direito tributário*, p. 143.

<sup>469</sup> *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*, p. 66.

<sup>470</sup> *Curso de direito constitucional*, p. 77.

Semelhante é a distinção que se faz entre capacidade contributiva absoluta (equivalente à objetiva) e relativa (equiparada à subjetiva). A primeira tem como pressuposto a escolha de fatos que exibam conteúdo econômico; a segunda considera o atendimento do princípio da capacidade contributiva deve ser aferido individualmente, no caso concreto.

A doutrina, porém, diverge quanto à abrangência do mandamento constitucional, sendo que, para alguns doutrinadores, a capacidade contributiva exigida pela Constituição Federal é aquela real, concreta, existente em cada contribuinte, no plano individualmente considerado. Nesse sentido é a opinião de Regina Helena COSTA, que adota a teoria da capacidade relativa concreta.<sup>471</sup>

Paulo de Barros CARVALHO, porém, afirma que “(...) deve entender-se por capacidade contributiva apenas a absoluta e, mesmo assim, como dado pré-jurídico”.<sup>472</sup> Ou seja, a escolha, pelo legislador, de hipóteses que indiquem conteúdo econômico, pressupondo, assim, que as pessoas que participam desse fato tenham condições de contribuir.

Gisele LEMKE entende que a capacidade contributiva deve ser vista tanto do ponto de vista objetivo como subjetivo. Assim, afirma a autora, “(...) não basta que a hipótese de incidência descreva um fato econômico, mas é necessário também que a tributação seja graduada de acordo com o nível de riqueza dos contribuintes”.<sup>473</sup>

Distingue a autora a capacidade contributiva relativa (subjetiva) em abstrata e concreta. A primeira representa a capacidade contributiva potencial do contribuinte e a segunda refere-se à capacidade efetiva de cada contribuinte. Tem-se aí um conflito de princípios: de um lado a capacidade contributiva e isonomia, a apontar na direção da capacidade contributiva concreta; e de outro, mas de não menos importância, a

---

<sup>471</sup> *Princípio da capacidade contributiva*, p. 81-85.

<sup>472</sup> *Teoria da norma tributária*, p. 95.

<sup>473</sup> *Imposto de renda: os conceitos de renda e disponibilidade econômica e jurídica*, p. 43.

praticabilidade da tributação, a exigir meios que tornem possível a aplicação e a execução das leis tributárias.<sup>474</sup>

Ponderando tal conflito, conclui Gisele LEMKE que “(...) o princípio da capacidade contributiva não implica na consideração da capacidade contributiva subjetiva concreta de cada contribuinte, mas apenas no que se chamou de capacidade contributiva subjetiva abstrata, a não ser em hipóteses excepcionalíssimas. (sic)”.<sup>475</sup>

*Julga-se que a noção de capacidade contributiva relativa abstrata, proposta pela autora, é a que melhor se adequa ao princípio constitucional, uma vez que não se limita a estabelecer o dever de a hipótese de incidência descrever um fato econômico, pois exige a observância da natureza do fato previsto na lei e a correspondente capacidade contributiva de determinada categoria de contribuinte que o pratica. Todavia, não determina o princípio, o reconhecimento da capacidade contributiva concreta, o que tornaria a aplicação e execução das leis tributárias, senão impossível, ao menos inviável do ponto de vista do custo/benefício.*

Entretanto, parece temerário aceitar-se a possibilidade de hipóteses excepcionalíssimas, conforme defende Gisele LEMKE, pois se trata de critério bastante vago e não delimitado, que poderia levar à generalização da utilização da capacidade contributiva concreta.<sup>476</sup>

---

<sup>474</sup> Sobre o princípio da praticabilidade, v. item 3.8, *infra*, p. 170.

<sup>475</sup> *Ibidem*, p. 45.

<sup>476</sup> Como exemplo de situação excepcional, indica a autora a quantia a ser deduzida da base de cálculo do imposto de renda, com base no número de dependentes. Essa quantia, ainda que fosse razoável para atender as situações normais, não se mostraria adequada, por exemplo, no caso de “(...) uma pessoa que tenha um filho excepcional (com distúrbios mentais) certamente terá despesas muito superiores, o que fará com que sua capacidade contributiva concreta seja bastante diminuída ou, eventualmente desapareça”. Nessa situação, entende a autora ser necessário considerar a capacidade contributiva concreta do contribuinte - *op. cit.*, p. 44. Não obstante a respeitabilidade da argumentação, com não se poder com ela concordar, uma vez que essas situações são por demais subjetivas para possibilitarem a criação de uma regra de exceção ao princípio da capacidade contributiva absoluta, ou relativa abstrata. No exemplo citado, ter-se-ia que considerar não somente o fato da existência do filho excepcional, mas igualmente o número total de dependentes, o nível de riqueza do contribuinte e seu cônjuge, o que resultaria na adoção generalizada da capacidade contributiva subjetiva ou concreta.



### 3.5.2 Capacidade contributiva e isonomia

O princípio da capacidade contributiva, lembra Roque Antônio CARRAZZA, “(...) hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a reavaliar, no campo tributário, os ideais republicanos”.<sup>477</sup>

O ideal do princípio da capacidade contributiva, ao pretender levar a termo, na seara tributária, o princípio da igualdade, é efetivamente permitir que o cidadão pague os tributos de acordo com as suas riquezas. Representa, portanto, uma das medidas mais eficazes na busca da tão proclamada *justiça tributária*.

Daí dizer que a isonomia tributária e a capacidade contributiva são princípios, dentre outros, realizadores dos objetivos fundamentais do Estado, quais sejam, construir uma sociedade livre, justa e solidária, erradicar a pobreza e a marginalidade e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

Para Regina Helena COSTA, a igualdade está na essência da noção de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela. Para a autora, “(...) a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação de um princípio mais geral, que é o da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito”.<sup>478</sup>

Marco Aurélio GRECO, de outro modo, entende que a capacidade contributiva assumiu, na Constituição de 1988, um papel substancialmente superior ao que lhe reservara o texto constitucional anterior, representando uma diretriz positiva de conformação do sistema tributário. Sustenta que a aplicação da capacidade contributiva se dá antes mesmo da aplicação da igualdade tributária. Ou seja, “(...) a igualdade em matéria tributária foi colocada pelo Constituinte como um critério para implementação concreta do sistema, cuja conformação é dada pela capacidade contributiva”. Para o autor, isso altera a sistemática prevista na Constituição anterior. “(...) antes, eles se conjugavam, de modo que para haver igualdade tributária, atender-se-ia à capacidade contributiva; hoje, primeiro deve ser perquirida a existência de

---

<sup>477</sup> *Curso de direito constitucional*, p. 74.

<sup>478</sup> *Princípio da capacidade contributiva*, p. 41.

capacidade contributiva para que a tributação (ao menos em se tratando de impostos) se justifique e, depois, cabendo o imposto, este deverá ser instituído sem violação à igualdade”.<sup>479</sup>

### **3.5.3. Capacidade contributiva e outros valores constitucionais**

Embora a capacidade contributiva seja o eixo central na busca da justiça tributária, inspirando, na seara tributária, o princípio maior da isonomia, importa destacar que outros princípios constitucionais podem, em determinadas situações, sobre ela prevalecer, a fim de prestigiar valores também consagrados no texto constitucional.

Assim, quando o texto constitucional consagra imunidades, dando tratamento especial a determinadas categorias - v.g. microempresas e empresas de pequeno porte -, ou favorecendo determinadas operações - v.g. imunidades nas exportações -, ou prestigiando o caráter extrafiscal de determinados tributos, ou seja, concedendo isenções, favores e benefícios fiscais, estimulando determinados comportamentos por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, o princípio da capacidade contributiva recebe temperamentos, à vista das exceções fundadas no próprio texto constitucional. Nesse caso, ensina Misabel Abreu Machado DERZI:

(...) a capacidade contributiva é posta de lado, de forma total ou parcial. Nas isenções e demais benefícios fiscais, outorgados como incentivos, os destinatários do favor legal são pessoas de grande capacidade econômica; igualmente na progressividade (ou regressividade) dos impostos incidentes sobre a propriedade imobiliária, ou se colima a produtividade da terra ou a edificação e plena utilização, o que pressupõe também capacidade econômica (...) Mas não representam quebras do princípio da igualdade formal. Trabalha-se então com o critério de comparação (valores distintos) que não a capacidade contributiva. (...)

É, pois, coerente afirmar que as derrogações ao princípio da capacidade econômica não são ofensas à igualdade formal, estando dessa maneira submetidas às regras de regularidade e igual tratamento para seres da mesma categoria essencial. Inconstitucional será a norma legal que, concedendo estímulos à exportação, exclua pessoas que dela poderiam gozar por

---

<sup>479</sup> *Planejamento tributário; abuso de direito; limites e garantia da autonomia privada*, p. 622.

estarem em igualdade de condições, ou por pertencerem à mesma categoria essencial.<sup>480</sup>

### 3.6. A ISONOMIA E O DUPLO ASPECTO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Normalmente, a capacidade contributiva é lembrada apenas como uma delimitação negativa, no sentido de impedir a imposição tributária em um referencial superior à capacidade do contribuinte de concorrer para as despesas públicas.

Porém, o que foi exposto no subitem 3.5.2, supra,<sup>481</sup> ao tratar da capacidade contributiva e sua relação com a isonomia, já revela que o princípio apresenta um outro aspecto, que não se restringe à proteção do sujeito passivo da obrigação tributária.

Nesse sentido, lembra Cesar A. Guimarães PEREIRA, que “(...) o princípio da capacidade contributiva orienta a construção da norma jurídica tributária com base no valor da *generalidade* da tributação (vedando, desse modo, privilégios injustificados concedidos comissiva ou omissivamente pela lei tributária (...)).<sup>482</sup> Nesse contexto, “(...) o princípio da capacidade contributiva não é apenas um delimitador negativo da competência tributária (no sentido de que a lei tributária não pode colher, como hipótese de incidência, fatos que não sejam reveladores da capacidade contributiva efetiva e atual), a capacidade contributiva faz surgir, também, delimitações positivas (...)”, usualmente relacionadas com o princípio da *generalidade* da tributação, que integra a noção de isonomia tributária.<sup>483</sup>

O princípio da generalidade, segundo José Marcos Domingues de OLIVEIRA, decorre especificamente do princípio da igualdade, uma vez que “(...) se

---

<sup>480</sup> Nota de atualização ao item 3 do capítulo XI – Os princípios da igualdade e do não-confisco. In: BALEEIRO, Aliomar, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. p. 547-548

<sup>481</sup> v. p. 160.

<sup>482</sup> *Elisão tributária e função administrativa*, p. 164.

<sup>483</sup> *Idem*.

todos são iguais perante a lei, *todos* devem ser por ela tributados (princípio da generalidade)”. O critério de igualação, diz o autor, deve ser a riqueza de cada um. Assim, “(...) pagarão *todos* os que tenham riqueza; localizados os que tem riqueza (logo, contribuintes), devem todos estes ser tratados igualmente – ou seja, tributados identicamente na medida em que possuam igual riqueza (princípio da igualdade tributária)”.<sup>484</sup>

Dessa forma, leciona Francesco MOSCHETTI, o requisito da capacidade contributiva não se restringe somente à tutela do contribuinte, senão a todos os membros da coletividade social. “Não somente todos devem ser gravados em *razão de sua capacidade contributiva*, como também todos aqueles que têm capacidade contributiva *devem ser gravados*”.<sup>485</sup>

Esse aspecto também é sublinhado por Leonardo Sperb de PAOLA, ao ressaltar a característica bifronte da capacidade contributiva:

O princípio da capacidade contributiva é bifronte. De um lado, é uma barreira à atividade estatal, protegendo o indivíduo de uma tributação indiscriminada. É esse aspecto que, em regra, é destacado. Para além disso, e eis a outra face da moeda, como critério de igualdade em Direito Tributário, o princípio realiza-se pela tributação generalizada da riqueza. Segundo esse ideal, não é aceitável que o Estado fique inoperante diante das cavilações de alguns contribuintes. O princípio é, pois, a uma só vez, uma norma geral de tributação e um limite à tributação; uma autorização para que o Estado capte os recursos necessários à realização de seus fins e uma imposição para que ele o faça de forma justa e generalizada. Protege-se o contribuinte e impõe-se-lhe um dever de solidariedade. Aí, parece-nos, o significado integral do princípio da capacidade contributiva.<sup>486</sup>

É relevante anotar que Francesco MOSCHETTI estabelece um vínculo entre o dever de recolher tributos segundo a capacidade contributiva, previsto explicitamente no artigo 53 da Constituição Italiana, e o dever geral de solidariedade,

---

<sup>484</sup> *Direito tributário; capacidade contributiva; conteúdo e eficácia do princípio*, p. 12.

<sup>485</sup> “Il requisito della capacità contributiva infatti non è solo posto a tutela del contribuente tassato, ma di tutti i membri della collettività sociale. Non solo tutti debbono essere colpiti *in ragione della capacità contributiva*, ma anche tutti coloro che hanno capacità contributiva *debbono essere colpiti*”. *Il principio della capacità contributiva*, p. 324.

<sup>486</sup> *Presunções e ficções no direito tributário*, p. 144.

insculpido no artigo 2º da mesma Carta.<sup>487</sup> Para Francesco MOSCHETTI, a noção de solidariedade prevista no artigo 2º da Constituição, acolhe uma visão de “cooperação altruística para os fins de interesse coletivo”.<sup>488</sup> Na Constituição, o dever de solidariedade assume um conteúdo específico, pleno de noções metajurídicas, cuja validade é confirmada pela leitura do espírito da Constituição e, algumas vezes, da própria letra de alguns dispositivos constitucionais. Esse dever de solidariedade, segundo MOSCHETTI, pressupõe: a) o sacrifício de um interesse individual; b) a ausência, ou a dispensabilidade, de uma contraprestação direta e c) o fim de interesse coletivo.<sup>489</sup>

Assim, o artigo 53 da Constituição italiana estabelece um aspecto de cooperação geral para conseguir um fim que interessa não ao cidadão individualmente, mas à comunidade na qual ele está inserido. Nesse artigo, portanto, estão presentes todos os requisitos de solidariedade que se extraem do artigo 2º, sendo visível a ligação entre ambos os dispositivos.<sup>490</sup>

A Constituição Brasileira não faz referência expressa ao princípio da solidariedade tributária, salvo no caso das contribuições para a seguridade social, em relação às quais o texto constitucional alude à universalidade da cobertura e do atendimento e, em contrapartida, à equidade na forma de participação no custeio – artigo 194, parágrafo único, I e V. Todavia, com base na lição de MOSCHETTI, é

---

<sup>487</sup> O artigo 2º estabelece aos cidadãos italianos “(...) o dever inderrogável de solidariedade política, econômica e social”. O artigo 53 é explícito ao prever o princípio da solidariedade no campo dos tributos, ao prescrever que “(...) todos estão obrigados a concorrer para as despesas públicas em razão de sua capacidade contributiva”.

<sup>488</sup> “Cooperazione altruistica per fini de interesse collettivo”. *Il principio della capacità contributiva*, p. 70.

<sup>489</sup> “Elementi costitutivi del dovere di solidarietà sono dunque: a) il sacrificio di un interesse individuale; b) l’assenza (o l’accidentalità) di una controprestazione diretta; c) il fine di interesse collettivo”. *Ibidem*, p. 71.

<sup>490</sup> Neste quadro, a afirmação que o dever de prestação tributária (tal como previsto no artigo 53 da Constituição) constitui um dever de solidariedade (tal como previsto no artigo 2º da Constituição), nos parece se harmonizar com as mais recentes orientações do pensamento financeiro e interpretar fielmente a experiência histórica atual. - “In questa cornice, l’affermazione che il dovere di prestazione tributaria (quale previsto all’art. 53 cost.) costituisce un dovere di solidarietà (quale previsto all’art. 2º const.) ci sembra si armonizzi con i più recenti orientamenti del pensiero finanziario e interpreti fedelmente l’attuale esperienza storica”. *Ibidem*, p. 92-93.

perfeitamente identificável o aspecto positivo do princípio da capacidade contributiva, seja com base em uma interpretação sistemática das disposições atinentes ao Sistema Tributário Nacional, seja com base no dever geral de solidariedade social, previsto no artigo 3º, I, da Constituição.<sup>491</sup>

Essa é a opinião de Cesar A. Guimarães PEREIRA, para quem, porém, a ausência de referência expressa na Constituição quanto ao dever de solidariedade nas prestações tributárias serve para revelar o “(...) *peso* que assumem os princípios da segurança jurídica e da legalidade no Brasil”.<sup>492</sup>

### **3.7. ESGOTAMENTO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS E FISCALIZAÇÃO COMO DEVER DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Mencionou-se no item 3.6, supra, o aspecto positivo da capacidade contributiva. Tal aspecto, vinculado ao princípio da generalidade e relacionado aos princípios da solidariedade e da isonomia, proíbe a concessão de privilégios injustificados e exige que todos os contribuintes que apresentem a mesma capacidade econômica sejam tributados de forma idêntica.

Lembrou-se, também, a lição de Francesco MOSCHETTI, segundo a qual o princípio da capacidade contributiva não se restringe somente à tutela do contribuinte, senão a todos os membros da coletividade social. Desse modo, na dicção do autor

---

<sup>491</sup> “Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

I – universalidade da cobertura e do atendimento;

(...)

V – equidade na forma de participação no custeio; (...)”

“Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária; (...)”

<sup>492</sup> *Elisão tributária e função administrativa*, p. 172

italiano, não somente todos devem ser gravados em razão de sua capacidade contributiva, como também todos aqueles que têm capacidade contributiva devem ser gravados.

No mesmo sentido, por fim, referiu-se a precisa lição de Leonardo Sperb de PAOLA, ao destacar o aspecto bifronte do princípio da capacidade contributiva. Desse modo, a par de representar relevante princípio contra a tributação excessiva, configura-se a capacidade contributiva como determinação para a tributação de toda a riqueza, com base nos princípios da solidariedade e generalidade e como critério de isonomia tributária. Esse ideal, segundo Leonardo de PAOLA, mostra que “(...) não é aceitável que o Estado fique inoperante diante das cavilações de alguns contribuintes. O princípio é, pois, a uma só vez, uma norma geral de tributação e um limite à tributação; uma autorização para que o Estado capte os recursos necessários à realização de seus fins e uma imposição para que ele o faça de forma justa e generalizada”.<sup>493</sup>

Esse aspecto positivo do princípio da capacidade contributiva caracteriza-se pela necessidade de distribuição dos encargos sociais, atuando em conjunto com a concepção usual de capacidade contributiva, como garantia individual e limite à tributação.<sup>494</sup>

De outra parte, para a consecução desse aspecto positivo da capacidade contributiva, surge importante tarefa para a administração pública. É dever da autoridade tributária fiscalizar as operações e negócios realizados pelos contribuintes,

---

<sup>493</sup> *Presunções e ficções no direito tributário*, p. 144.

<sup>494</sup> Segundo Leonardo de PAOLA, “(...) os dois aspectos citados, que não podem ser interpretados isoladamente, iluminam diferentes conseqüências do princípio: como proteção ao contribuinte, sobreleva a idéia de que ele seja tributado pela riqueza que efetivamente possui; como dever de que todos contribuam para o funcionamento do Estado, assume relevo o problema da efetivação da tributação. Mais uma vez o compromisso é necessário. A concreta conformação dos tipos tributários não deve apenas garantir os direitos dos contribuintes, mas, outrossim, possibilitar ao Estado, sem um ônus proporcional, a arrecadação generalizada. Na prática, o compromisso é alcançado, como veremos, pelo abandono da exigência da exatidão, na busca da riqueza tributável, em favor de aproximações, sujeitas aos crivos administrativo e judicial”. *Ibidem*, p. 145.

procedendo ao lançamento tributário sempre que verificar presentes os requisitos previstos em lei.

Esse primado é anotado por Heleno TÔRRES, que entende caber ao Fisco “(...) o dever de manter uma *efetiva fiscalização sobre operações e atos praticados pelos contribuintes*”.<sup>495</sup> Tal objetivo, segundo o autor, realiza-se pela contenção dos atos de fraude, sonegação e demais modos de infração à legislação tributária, cabendo à administração assumir a postura mais adequada possível para ampliação da fiscalização e da aplicação das sanções decorrentes do descumprimento dos deveres tributários.<sup>496</sup>

Tal postulado se mostra de inteira pertinência com o tema objeto do presente estudo, porque leva à administração tributária o dever de coibir as práticas de sonegação, de fraude e de simulação, e também de prevenir e afastar, por meios legítimos, a elisão tributária. Essa prática, portanto, não constitui somente um direito, mas principalmente, um dever imposto à administração tributária, que, por sua vez, deve receber os meios necessários para o referido fim. A propósito, escreve Klaus TIPKE:

No entanto, não é suficiente que as leis tributárias cuidem de uma repartição isonômica da carga tributária. Que “todos são iguais perante a lei” significa também que as leis fiscais devem ser aplicadas isonomicamente. Para tanto é necessário que os dispositivos procedimentais possibilitem uma aplicação isonômica, especialmente uma aplicação isonômica dos fatos, e que os fiscais da Administração Fazendária sejam suficientes para assegurar essa aplicação isonômica. Portanto, deve-se ver o direito material e o direito procedimental como uma unidade. O cumprimento do princípio da igualdade depende não apenas da lei material, mas, no final das contas, dos créditos tributários, que as autoridades da Administração Fazendária realmente constituem por meio do lançamento.<sup>497</sup>

Outro primado que se pode extrair desse aspecto positivo e coletivo do princípio da capacidade contributiva destina-se ao legislador e representa a

---

<sup>495</sup> *Direito tributário e direito privado*, p. 12.

<sup>496</sup> *Idem*.

<sup>497</sup> *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*, p. 25.



necessidade do exercício e esgotamento das competências tributárias. Tal postulado decorre das competências tributárias, outorgadas aos entes políticos pela Constituição Federal, e do atendimento dos princípios fundamentais atinentes à tributação, como a isonomia tributária, capacidade contributiva, generalidade, universalidade e do próprio princípio federativo. Diz bem, nesse aspecto, Heleno TÔRRES:

*O esgotamento das competências tributárias* atribuídas às pessoas políticas para financiar suas funções constitucionais é um imperativo que decorre do federalismo cooperativo, em vista do plexo de competências originárias e compartilhamento de receitas de impostos, com transferências diretas e por meio de fundos de participação. Assim sendo, qualquer pessoa política descumpra frontalmente a Constituição Federal quando não carrega esforços para a exaustão da competência tributária ou não concentra o máximo de eficiência administrativa para os processos de arrecadação e fiscalização dos tributos, dotando suas repartições responsáveis de todos os meios formais e materiais necessários. Trata-se de dever constitucional atribuído às pessoas políticas, especialmente quanto aos impostos compartilhados, o de esgotarem suas possibilidades impositivas, alcançando, em todos os tributos, o cumprimento dos princípios de *generalidade* (alargando-se a todos os destinatários) e *universalidade* (usando de todo o campo conceitual da hipótese de incidência), os quais, em nosso entender, não se limitam apenas ao Imposto sobre a Renda, não obstante o inciso I, do § 2º, do art. 153, da CF (regra apenas de reforço, para resolver os problemas de privilégios do passado de nossa história fiscal). Corolário desse dever, qualquer renúncia fiscal deve ser densamente motivada e o serviço de fiscalização, permanente e efetivo.<sup>498</sup>

Não se desconhece, é claro, que a doutrina menciona como uma das características da competência tributária, justamente a facultatividade de seu exercício, que não se confunde com a característica, também presente, da irrenunciabilidade à competência. Nesse sentido, anota Roque Antônio CARRAZZA que o titular da competência tributária não pode modificá-la, aliená-la, nem renunciá-la, mas pode deixar de exercitá-la, uma vez que, “(...) quem pode tributar pode, do mesmo modo, aumentar o tributo, minorá-lo, parcelar seu pagamento, isentá-lo, no todo ou em parte, remi-lo, anistiar as infrações fiscais ou, até não tributar, observadas sempre, é claro, as

---

<sup>498</sup> *Idem.*

diretrizes constitucionais. Tudo vai depender de uma *decisão política*, a ser tomada pela própria entidade tributante”.<sup>499</sup>

*Todavia, compreende-se que o não exercício da competência tributária, por motivos econômicos ou de outra ordem, deve ser justificado, assim como o deve ser a concessão de isenções, sob pena de se caracterizar como privilégio injustificado.*<sup>500</sup>

As diretrizes constitucionais a que alude Roque CARRAZZA impedem que o ente político, sem motivação adequada, conceda privilégios infundados, deixando de tributar ou instituindo isenções, remissões ou anistias não justificadas. Se um dos limites jurídicos da competência tributária são as normas constitucionais, cujo respeito é dever absoluto do ente político, sendo que “(...) sua violação importa irremissível inconstitucionalidade da lei tributária”, e se o outro limite constitui justamente a observância “(...) dos grandes princípios constitucionais”,<sup>501</sup> parece certo que o não exercício das competências tributárias outorgadas pela Constituição Federal, sem razões fundadas nos próprios valores consagrados no texto constitucional, ofende os grandes princípios já estudados, como o da isonomia tributária, da capacidade contributiva, do dever de solidariedade no custeio do estado, e todos aqueles deles decorrentes.

O princípio da autonomia das entidades políticas não confere a elas liberalidade absoluta quanto ao exercício das competências tributárias, e não existe poder ou direito absoluto na Constituição Federal, sendo que tal princípio deve ser interpretado em conjunto com os demais mandamentos constitucionais.<sup>502</sup>

---

<sup>499</sup> *Curso direito constitucional tributário*, p. 417.

<sup>500</sup> Para muitos municípios de menor porte, a instituição do Imposto sobre Serviços e a decorrente necessidade de sua fiscalização e arrecadação acarretaria um ônus superior às receitas auferidas com esse tributo, o que justifica o não exercício da competência tributária, por razões econômicas, observada a relação custo/benefício.

<sup>501</sup> Cf. Roque Antônio CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 417.

<sup>502</sup> O que não retira a pecha de inconstitucionalidade atribuída por parte da doutrina ao artigo 11 da Lei Complementar n. 101/99, ao tornar *obrigatória* a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente tributante.

Por fim, consoante mencionado, o aspecto positivo da capacidade contributiva também determina ao legislador, além do esgotamento das competências tributárias, o dever de munir a administração de normas legais eficientes para coibir a evasão e limitar a elisão fiscal.

### **3.8. PRATICABILIDADE, PRESUNÇÕES E FICÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Nos tópicos anteriores, analisou-se o duplo aspecto do princípio da capacidade contributiva, e o critério da generalidade nele embutido, o qual é decorrência do princípio da isonomia tributária. Disso extraiu-se a conclusão que todos devem pagar tributos. E mais: compete ao legislador tributário o esgotamento das competências outorgadas constitucionalmente e, à Administração Tributária, o dever de empreender todos os esforços no sentido de fazer com que a lei tributária seja aplicada a todos a ela submetidos e que a arrecadação seja o mais eficiente possível, atingindo a todos, de acordo com sua capacidade contributiva.

Isso traz à discussão o tema, igualmente importante para o estudo em desenvolvimento, das presunções e ficções em Direito Tributário, relacionado ao princípio da praticabilidade.

Presunções, ficções, padronizações, são instrumentos importantes para que, na prática, a lei tributária se torne executável em relação a todos - ou ao maior número possível - por ela abrangidos.

As presunções são usualmente divididas em absolutas, relativas e simples. As ficções equiparam-se às presunções absolutas. A diferença básica entre aquelas e estas, é que as presunções são elaboradas a partir da observação do legislador acerca do que usualmente acontece, enquanto as ficções não possuem esse vínculo mais

estreito entre os fenômenos equiparados, configurando verdadeira ampliação para determinados fatos do regime jurídico aplicado a outros.

Leonardo Sperb de PAOLA anota que as presunções absolutas, assim como as ficções, podem ser remissivas ou restritivas. Na primeira hipótese, elas aumentam o número de fatos aos quais se aplica uma norma e, na segunda, operam em sentido inverso.<sup>503</sup> É possível também que as presunções ou ficções modifiquem o mandamento de outra norma, o que, lembra o autor, pode levar à criação mascarada de um outro tributo.

As presunções relativas dispõem sobre o objeto da prova, aquilo que deve ser demonstrado na configuração de determinado fato, enquanto as presunções simples influenciam na decisão do julgador quanto à existência de fatos juridicamente relevantes para o caso concreto. São “(...) ilações a partir de indícios (...)”, anota Leonardo Sperb de PAOLA.<sup>504</sup>

As presunções e ficções constituem importantes mecanismos para controle da evasão e da elisão tributárias. No que tange à elisão, as presunções absolutas e ficções são utilizadas para criar novos casos de incidência de determinado tributo. Já as presunções relativas e simples, tendo por objeto a prova, tornam-se úteis ao controle da evasão tributária. Assim leciona Leonardo Sperb de PAOLA:

A elisão corresponde à utilização, pelo contribuinte, de artifícios que evitam a ocorrência do fato jurídico tributário, embora produzam efeitos econômicos similares, ou mesmo idênticos, àqueles que a tributação pretende alcançar. O contribuinte, valendo-se da tipicidade que rege o Direito Tributário, atua nos interstícios normativos, fazendo uso, por exemplo, de negócios jurídicos indiretos.

Para coibir a elisão, as presunções absolutas e as ficções são úteis, vez que ampliam a esfera de abrangência da norma, fechando as saídas encontradas pelo contribuinte, estreitando as malhas da lei. O mesmo não se pode dizer das presunções legais relativas e simples, pois a dificuldade, na elisão, não reside em descobrir uma riqueza escondida, mas, isto sim, em enquadrar a operação realizada no tipo tributário existente.

Quanto à evasão, ela implica a ocorrência do fato jurídico tributário, que é omitida pelo contribuinte. Não há um problema de enquadramento do fato conhecido à norma, salvo,

---

<sup>503</sup> *Presunções e ficções no direito tributário*, p. 263.

<sup>504</sup> *Idem*.

talvez, em casos de simulação (...), mas de descoberta do fato. Nessa hipótese, as presunções relativas e simples assumem maior importância. (sic)<sup>505</sup>

Não obstante as opiniões conflitantes e variadas sobre o tema das presunções e ficções em Direito Tributário, concorda-se com a opinião de Leonardo Sperb de PAOLA no sentido de que elas, *utilizadas dentro de certos limites, não constituem violação aos princípios que fundamentam a ordem tributária nacional*.

Quanto às presunções absolutas e ficções, podem criar novos tributos ou novos casos de incidência de um tributo já existente. Serão elas inconstitucionais sempre que não se enquadrarem no núcleo da hipótese de incidência, previsto no dispositivo constitucional do qual extraem fundamento, violando a discriminação constitucional das competências. Quanto se tratar de tributo novo, instituído pela União com base em sua competência residual, devem ter forma autônoma, adequando-se aos demais princípios para criação de novas exações.<sup>506</sup>

As presunções relativas admitem prova em contrário. A sua compatibilidade com os princípios tributários ocorre quando construídas em bases verossímeis. Diante delas, o contribuinte pode trazer a contraprova, demonstrando que o fato presuntivo não ocorreu, ou sustentar que “(...) a presunção em si não tem sólidos fundamentos, isto é, não leva, de forma genérica, a um juízo de probabilidade sustentável”. Nesse caso, lembra Leonardo de PAOLA, quando se torna questionável a verossimilhança da norma que criou uma presunção relativa, ela se assemelha a uma presunção simples, a qual também pode ser questionada por meio desses dois caminhos.<sup>507</sup>

Leonardo Sperb de PAOLA lembra, ainda, que as presunções relativas não chegam a inverter o ônus da prova, mas sim, deslocam o seu objeto. “Sem elas, a parte interessada teria que demonstrar a existência do fato X, de difícil caracterização; criada uma presunção legal relativa, basta demonstrar a ocorrência do fato Y, o qual,

---

<sup>505</sup> *Ibidem*, p. 104.

<sup>506</sup> *Ibidem*, p. 265.

<sup>507</sup> *Ibidem*, p. 266.

geralmente, acompanha, como causa ou efeito, o fato X”.<sup>508</sup> Atuam elas, porém, sempre em caráter subsidiário, não podendo ser invocadas quando for possível a prova direta.<sup>509</sup> Nesse contexto, conclui Leonardo Sperb de PAOLA que a “Capacidade contributiva e a busca da verdade material impõem à autoridade lançadora que, antes de fazer uso de prova indiciária, procure caracterizar o fato jurídico tributário a partir de elementos diretamente conectados a ele. Só depois disso cabe o recurso às provas indiretas”.<sup>510</sup>

Entretanto, observa o autor que, embora não se possa atribuir ao contribuinte um ônus probatório subjetivo, não deixa ele de responder pela ausência de prova dos fatos que lhe favorecem, mormente quando demonstrada pelo fisco a impossibilidade de utilização de elementos diretamente ligados ao fato jurídico tributário. Suficiente, em tais casos, a verossimilhança, extraída a partir de presunções relativas ou mesmo presunções simples. Impende observar, nesse passo, que “A regra do *in dubio contra fiscum* não tem a abrangência advogada por alguns e não justifica maiores restrições ao uso de indícios na caracterização do fato jurídico tributário”.<sup>511</sup>

Importante asseverar que as presunções absolutas e relativas, assim como as ficções, devem ser criadas por lei, em sentido formal, sendo que, se forem veiculadas por regulamentos ou normas inferiores, terão valor meramente de presunções simples, as quais não demandam autorização legal expressa.<sup>512</sup>

A presunção, anota Leonardo Sperb de PAOLA, “(...) faz uso de generalizações, que buscam espelhar o ponto médio de um conjunto de fenômenos iguais ou similares. Como presunção absoluta, ela fecha a generalização, tornando-a

---

<sup>508</sup> *Ibidem*, p. 213.

<sup>509</sup> Como exemplo de presunções relativas: pauta de valores (de caráter subsidiário, por exemplo, na fixação do valor da operação de circulação de mercadorias, quando omitida a informação pelo contribuinte); Plantas de valores (v.g. IPVA); antecipação do pagamento de tributos (v.g. regime de antecipação do Imposto de Renda); acréscimo patrimonial não correspondente aos rendimentos declarados; arbitramento decorrente da existência de sinais exteriores de riqueza; omissão de receita pela pessoa jurídica e tributação reflexa na pessoa dos sócios.

<sup>510</sup> *Presunções e ficções no direito tributário*, p. 266.

<sup>511</sup> *Ibidem*, p. 267.

<sup>512</sup> *Ibidem*, p. 213.

insensível às variações individuais. Sendo presunção relativa, a generalização pode ceder passo a essas variações”. Essa técnica, diz o autor, está relacionada ao princípio da praticabilidade.<sup>513</sup>

O princípio da praticabilidade está ligado à idéia já anotada de que as leis devem ser aplicadas da forma que se garanta a sua maior efetividade, o que exige a utilização dos meios adequados a esse fim. Trata-se, na verdade, de princípio geral de direito, que se aplica igualmente ao Direito Tributário, observadas suas particularidades, como a legalidade estrita.

A praticabilidade, lembra Leonardo Sperb de PAOLA, “É princípio que, dentre outras funções, contrabalança o da capacidade contributiva, buscando dar eficácia à atuação administrativa, permitindo a utilização, dentre outros instrumentos, de médias”. Combinada com os princípios da igualdade, legalidade e capacidade contributiva, a praticabilidade, anota o referido autor, embasa o uso de presunções e ficções.<sup>514</sup> Ou seja, “(...) atenua o ideal de execução individualizada da norma, derivado tanto da legalidade, como da igualdade e da capacidade contributiva, sopesando-o com outras exigências igualmente valiosas, tal como a tributação eficaz e generalizada.<sup>515</sup>

Leonardo Sperb de PAOLA lembra, juntamente com Gisele LEMKE, que o estudo mais aprofundado sobre a praticabilidade no direito tributário deve-se a Misabel de Abreu Machado DERZI,<sup>516</sup> e anota que a praticabilidade constitui um princípio implicitamente positivado no ordenamento jurídico, e, segundo Misabel DERZI, representa “(...) todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis”.<sup>517</sup>

---

<sup>513</sup> *Ibidem*, p. 168.

<sup>514</sup> *Ibidem*, p. 266

<sup>515</sup> *Ibidem*, p. 174.

<sup>516</sup> *Princípio da praticabilidade no direito tributário (segurança jurídica e tributação)*. Revista de Direito Tributário 47, p. 166-179.

<sup>517</sup> *Presunções e ficções no direito tributário*, p. 168.

Esses meios e técnicas, enfatiza Gisele LEMKE, também com fundamento em Misabel DERZI, são as presunções, ficções e padronizações, “(...) que podem se dar ao nível da própria lei, quando se tem a praticabilidade horizontal, ou ao nível de norma superior àquela que se pretenda executar, tendo-se então a praticabilidade vertical. (sic)”.<sup>518</sup>

De certa forma, o princípio da praticabilidade mitiga o da legalidade estrita. Mas, como lembra Gisele LEMKE, trata-se, em muitos casos, da única forma de se poder aplicar e cumprir a lei, especialmente naqueles ramos, como o Direito Tributário, em que ocorre a “aplicação em massa” das leis, tornando impossível o exame particular de cada caso concreto.

Também em relação ao princípio da capacidade contributiva, lembra Gisele LEMKE, a verificação de sua ocorrência em cada caso concreto tornaria impraticável a tarefa de instituição e cobrança de tributos, do que resulta sua necessária inferência com o princípio da praticabilidade, devendo-se buscar o necessário equilíbrio entre eles.<sup>519</sup>

O princípio da praticabilidade, realizado por meio de presunções, ficções e padronizações, vincula-se ao princípio da generalidade, que por sua vez decorre dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, no sentido de que se deve tornar “praticável” a cobrança de tributos de toda a sociedade.

### **3.9. PROIBIÇÃO DE TRIBUTAÇÃO COM EFEITO DE CONFISCO**

No artigo 150, IV, o legislador constitucional vedou expressamente a utilização do tributo com efeito de confisco. Tal princípio está intimamente

---

<sup>518</sup> *Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*, p. 44. Como exemplo de padronizações, cita a autora o limite para dedução de despesas para a pessoa física e os percentuais de depreciação e amortização para as pessoas jurídicas. *Ibidem*, p. 58.

<sup>519</sup> *Idem*.



relacionado aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, mas com eles não se confunde. Nesse aspecto, leciona Misabel Abreu Machado DERZI:

A capacidade econômico-contributiva do contribuinte é o ponto de partida do qual derivam não só o princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco (art. 150, IV), como também o princípio da tributação proporcional à força econômica do sujeito passivo, na forma em que se encontra inserido no art. 145, § 1º, da Constituição Federal. Mas, embora assentados sob os mesmos fundamentos, os princípios não se confundem.

(...)

O princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco tem um sentido amplo, vazado em termos absolutos, que garante o direito de propriedade e seus acréscimos inclusive por ordem sucessória, a livre escolha ou o exercício de qualquer profissão e a livre iniciativa. Mas não é um princípio de justiça material ou de isonomia.

Já o artigo 145, § 1º, vai além. Assenta-se na capacidade econômica do contribuinte, ponto de toque do qual deriva a vedação de efeitos confiscatórios. Entretanto, obriga à proporcionalidade, à graduação igual, vinculando-se à justiça tributária.<sup>520</sup>

Desse modo, tanto o princípio da vedação de tributação com efeito de confisco, quanto os princípios da isonomia em matéria tributária e da capacidade contributiva têm assento na capacidade econômica do contribuinte. O primeiro, porém, possui um sentido absoluto, ao contrário dos demais, os quais estão relacionados com a justiça tributária, sendo aferíveis por comparação.

Na prática, porém, a caracterização do confisco não é tarefa fácil, não sendo a doutrina uniforme quanto aos limites a partir dos quais a tributação se torna confiscatória.

### **3.10. LIBERDADE, PROPRIEDADE E AUTONOMIA PRIVADA**

O princípio geral da liberdade, em nosso ordenamento constitucional, decorre do disposto no artigo 5º, inciso II da Constituição Federal, segundo o qual

---

<sup>520</sup> Nota de atualização n. 10.1 ao capítulo XI – Os princípios da igualdade e do não-confisco In: BALEEIRO, Aliomar, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 573-574.

“Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Trata-se, segundo anota José Afonso da SILVA, da liberdade-matriz, da liberdade-base, que é a liberdade de ação em geral, a liberdade geral de atuar.<sup>521</sup> O texto constitucional, portanto, consagra a liberdade de fazer, de atuar ou de agir, como sendo um princípio segundo o qual todos podem fazer ou deixar de fazer aquilo que entenderem pertinente, salvo se a lei determinar o contrário.

O artigo 5º, II, da Constituição Federal, comporta duas dimensões, conforme explica José Afonso da SILVA:

Uma muito clara e explícita, que consubstancia o *princípio da legalidade* (...). Outra, nem sempre considerada pela doutrina, que é essa regra de direito fundamental, de *liberdade de ação*, que estamos estudando. Por isso, esse dispositivo é um dos mais importantes do direito constitucional brasileiro, porque, além de conter a previsão de liberdade de ação (liberdade-base das demais), confere fundamento jurídico às liberdades individuais e correlaciona *liberdade* e *legalidade*. Dele se extrai a idéia de que a liberdade, em qualquer de suas formas, só pode sofrer restrições por *normas jurídicas preceptivas* (que impõem uma conduta positiva) ou *proibitivas* (que impõem uma abstenção), provenientes do Poder Legislativo e elaboradas segundo o procedimento estabelecido na Constituição. Quer dizer: *a liberdade só pode ser condicionada por um sistema de legalidade legítima*.(sic)<sup>522</sup>

Liberdade econômica, propriedade privada, livre iniciativa, liberdade negocial, livre concorrência, todos são princípios que decorrem do conceito geral de liberdade.

A Constituição Federal, em seu artigo 170, estabelece que a *ordem econômica* é fundada na *valorização do trabalho* e tem por objetivo assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social e observados os princípios ali numerados, quais sejam: a) soberania nacional; b) propriedade privada; c) função social da propriedade; d) livre concorrência; e) defesa do consumidor; f) defesa do meio ambiente; g) redução das desigualdades regionais e sociais; h) busca do pleno

---

<sup>521</sup> *Curso de direito constitucional positivo*. p. 238.

<sup>522</sup> *Ibidem*, p. 239.

emprego; i) tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte nacionais. Diz, ainda, o texto constitucional, que é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização dos órgãos públicos, salvo nos casos previsto em lei (parágrafo único).

Eros Roberto GRAU, em uma análise conjunta do Título VII da Constituição Federal, que trata da ordem econômica e financeira, com os demais princípios constitucionais fundamentais, registra que a atividade econômica está fundada nos seguintes princípios: a) dignidade da pessoa humana, como fundamento da República (art. 1º) e como fim da ordem econômica (art. 170, *caput*); b) os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa como fundamentos da República (art. 1º, IV) e *valorização do trabalho humano e livre iniciativa*, como fundamento da ordem econômica (art. 170, *caput*); c) a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, como um dos objetivos fundamentais da República (art. 3º, I); d) o de garantir o desenvolvimento nacional, também como um dos objetivos fundamentais da República (art. 3º, II); e) a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais, como um dos objetivos fundamentais da República (art. 3º, III) e a redução das desigualdades regionais e sociais, como princípio da ordem econômica (art. 170, VII); f) a liberdade de associação profissional ou sindical (art. 8º); g) a garantia do direito de greve (art. 9º); h) a sujeição da ordem econômica aos ditames da *justiça social* (art. 170, *caput*); i) a integração do mercado interno ao patrimônio nacional (art. 219); j) os demais princípios enunciados nos incisos do artigo 170.<sup>523</sup>

Convém acompanhar a lição de Eros Roberto GRAU sobre alguns desses princípios, cujos efeitos se irradiam no campo de investigação deste estudo.

O autor lembra que a *dignidade humana*, como princípio geral e coletivo, representa o núcleo essencial dos direitos humanos, ao lado do direito à vida. E a dignidade da pessoa humana assume papel essencial no texto constitucional, sendo que

---

<sup>523</sup> *Ibidem*, p. 174.

compromete todo o exercício da atividade econômica como “programa de produção da existência digna”. Desse modo, “(...) o exercício de qualquer parcela da atividade econômica de modo não adequado àquela promoção expressará violação ao princípio duplamente contemplado na Constituição”.<sup>524</sup>

De outra parte, a ordem econômica deve estar fundada na *valorização do trabalho*. Nesse contexto, “(...) o trabalho passa a receber proteção não meramente filantrópica, porém politicamente racional. Titulares de capital e de trabalho são movidos por interesses distintos, ainda que se o negue ou se pretenda enunciá-los como convergentes. Daí porque o capitalismo moderno, renovado, pretende a conciliação e composição entre ambos”.<sup>525</sup>

A Constituição Federal enuncia como um dos fundamentos da República o *valor social da livre iniciativa* (art. 1º, IV). No Título VII apresenta o texto constitucional a *livre concorrência* como um dos princípios da ordem econômica (art. 170, *caput*).

Mas, por outro lado, destaca Eros Roberto GRAU que o texto constitucional exprime como fundamentos da República o *valor social do trabalho* e o *valor social da livre iniciativa*. Esses dois fundamentos são indissociáveis. Isso significa que “(...) a *livre iniciativa* não é tomada, enquanto fundamento da República Federativa do Brasil, como expressão individualista, mas sim no quanto expressa de socialmente valioso”.<sup>526</sup> Tal interpretação é confirmada ao verificar-se que o artigo 170 estabelece que a ordem econômica é fundada na *valorização do trabalho humano* e na *livre iniciativa*.

Um dos aspectos da livre iniciativa associa-se com o direito de liberdade econômica ou de liberdade de iniciativa econômica, cujos titulares são as pessoas jurídicas. Mas, para Eros Roberto GRAU, o princípio não se restringe a tal aspecto. Para além disso, a livre iniciativa é desdobramento do *princípio da liberdade*,

---

<sup>524</sup> *Ibidem*, p. 177.

<sup>525</sup> *Ibidem*, p. 179.

<sup>526</sup> *Ibidem*, p. 180.

entendida esta como “(...) a *sensibilidade e acessibilidade* a alternativa de conduta e trabalho”.<sup>527</sup>

Por isso, entende o autor que a livre iniciativa não se resume a um princípio básico do liberalismo econômico ou da liberdade de desenvolvimento da empresa. Ao lado da iniciativa econômica *privada*, encontra-se igualmente a *iniciativa cooperativa* (art. 5º, XVIII e art. 174, §§ 3º e 4º), a *iniciativa autogestionária* e a *iniciativa pública* (arts. 173, 177 e 192, II).<sup>528</sup>

Equacionando-se o princípio da *livre iniciativa* em suas várias facetas, seja enquanto liberdade de comércio e indústria e enquanto liberdade de concorrência, seja considerando a distinção entre liberdade pública e liberdade privada, apresenta Eros Roberto GRAU os seguintes sentidos para tal princípio: a) com liberdade de comércio e indústria - não ingerência do estado no domínio econômico: a.1) faculdade de criar e explorar uma atividade econômica a título privado (liberdade pública); a.2) não sujeição a qualquer restrição estatal senão em virtude de lei (liberdade pública); b) como liberdade de concorrência: b.1) faculdade de conquistar a clientela, desde que não através de concorrência desleal (liberdade privada); b.2) proibição de formas de atuação que deteriam a concorrência (liberdade privada); b.3) neutralidade do estado diante do fenômeno concorrencial, em igualdade de condições de concorrentes (liberdade pública).<sup>529</sup>

A ordem econômica também tem por fim assegurar, como visto, os ditames da *justiça social* (art. 170, caput). Essa justiça social, no contexto constitucional, quer representar a superação das injustiças na repartição do produto econômico, em nível pessoal e, igualmente, em nível macroeconômico. Isso será alcançado pela aplicação conjunta de todos os outros princípios já enunciados. Portanto, todos os fundamentos e princípios enunciados no artigo 170 da Constituição têm por fim garantir a todos uma existência digna.

---

<sup>527</sup> *Ibidem*, p. 181.

<sup>528</sup> *Ibidem*, p. 182-183.

<sup>529</sup> *Ibidem*, p. 184.

No que tange ao *direito de propriedade*, Eros Roberto GRAU apresenta uma distinção entre a propriedade de *função individual*, como direito individual e instrumento de subsistência individual e familiar, e a propriedade dotada de *função social*. Ambas encontram fundamentos distintos. A primeira encontra sua justificativa na garantia do próprio indivíduo quanto à sua subsistência e de sua família. Com base nessa justificativa, ampara-se o direito de herança. Já a segunda é justificada pelos seus *fins*, seus *serviços*, sua função.<sup>530</sup>

A função social da propriedade não se resume aos bens de produção, afetando também a propriedade que excede aquele *quantum* caracterizável como propriedade atingida pela *função individual*. Esse excedente pode ser caracterizado especialmente pela “(...) propriedade detida para fins de especulação ou acumulada sem destinação ao uso a que se destina”.<sup>531</sup>

O que mais releva enfatizar, entretanto, é o fato de que o princípio da *função social da propriedade* impõe ao proprietário – ou a quem detém o poder de controle, na empresa – o dever de *exercê-lo* em benefício de outrem e não, apenas de *não o exercer* em prejuízo de outrem. Isso significa que a *função social da propriedade* atua como fonte da imposição de comportamentos positivos – prestação de *fazer*, portanto, e não, meramente, de *não fazer* – ao detentor do poder que deflui da propriedade.<sup>532</sup>

Assim, na opinião de Eros Roberto GRAU, à qual se adere, a inclusão dos incisos II (propriedade privada) e III (função social da propriedade) no artigo 170 da Constituição Federal, tem a função não apenas de afetar a propriedade à sua função social, mas, além disso, de “(...) subordinar o exercício dessa propriedade aos ditames da justiça social e de transformar esse mesmo exercício em instrumento para realização do fim de assegurar a todos existência digna”.<sup>533</sup>

---

<sup>530</sup> *Ibidem*, p. 213.

<sup>531</sup> *Idem*.

<sup>532</sup> *Idem*.

<sup>533</sup> *Ibidem*, p. 215.

Seguindo o mesmo norte, e para finalizar, o ensinamento de José Afonso da SILVA, ao asseverar que a função social da propriedade, prevista no artigo 5º, XXIII, da Constituição Federal, aplica-se a toda e qualquer propriedade, e a repetição de tal princípio como um daqueles que orientam a ordem econômica (Art. 170, III), deixa clara a compreensão da ordem econômica como um instrumento destinado à realização da existência digna de todos e da justiça social.

Correlacionando essa compreensão com a valorização do trabalho humano (art. 170, *caput*), a defesa do consumidor (art. 170, V), a defesa do meio ambiente (art. 170, VI), a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, VII) e a busca do pleno emprego (art. 170, VIII), tem-se configurada a sua direta implicação com a *propriedade dos bens de produção*, especialmente imputada à empresa pela qual se realiza e efetiva o poder econômico, o poder de dominação empresarial. Disso decorre que tanto vale falar de *função social da propriedade dos bens de produção*, como de *função social da empresa*, como de *função social do poder econômico*.

(...)

Essas considerações complementam algumas idéias já lançadas segundo as quais a iniciativa econômica privada é amplamente condicionada no sistema da constituição econômica brasileira. Se ela se implementa na atuação empresarial, e esta se subordina ao princípio da função social, para realizar ao mesmo tempo o desenvolvimento nacional, assegurada a existência digna de todos, conforme ditames da justiça social, bem se vê que a liberdade de iniciativa só se legitima quando voltada à efetiva consecução desses fundamentos, fins e valores da ordem econômica. Essas considerações são ainda importantes para a compreensão do princípio da necessidade que informa a participação do Estado na economia (art. 173), pois a preferência da empresa privada cede sempre à atuação do Poder Público, quando não cumpre a função social que a Constituição lhe impõe.<sup>534</sup>

### 3.11. IRRETROATIVIDADE DAS LEIS E ANTERIORIDADE

Por derradeiro, vale lembrar a regra geral prevista no artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal, aplicável, por óbvio, ao campo da imposição tributária, segundo a qual as leis não podem retroagir de modo a alcançar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

---

<sup>534</sup> *Curso de direito constitucional positivo*, p. 788.

Na seara tributária, tal princípio possui previsão expressa, conforme consta do artigo 150, III, 'a', da Constituição Federal, e é complementado por outro, o da anterioridade - alíneas 'b' e 'c' do mesmo inciso -, os quais estabelecem a vedação aos entes políticos da cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou - anterioridade de exercício -, não podendo tal prazo ser inferior a 90 dias - anterioridade mínima.<sup>535</sup>

Em suma, o princípio da irretroatividade assegura que a lei não incidirá sobre fatos ocorridos antes de sua vigência,<sup>536</sup> enquanto o princípio da anterioridade qualifica o anterior, vedando a cobrança do tributo no mesmo exercício financeiro - ou em prazo inferior a 90 dias, conforme o caso - da lei que o tiver instituído ou majorado, ressalvadas as exceções previstas no próprio texto constitucional.<sup>537</sup>

---

<sup>535</sup> À exceção dos tributos descritos no parágrafo primeiro do mesmo dispositivo e das contribuições para a seguridade social, às quais se aplica apenas o prazo nonagesimal, conforme disciplinado no artigo 195, § 6º da CF.

<sup>536</sup> O artigo 106 do Código Tributário Nacional, porém, possibilita a retroatividade da lei: a) em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; b) tratando-se de ato não definitivamente julgado: b.1) quando deixe de cominá-lo como infração; b.2) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado falta de pagamento de tributo; b.3) quando lhe comine pena menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

<sup>537</sup> O artigo 144 do Código Tributário Nacional explicita que “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.



#### **4. ENCERRAMENTO DA SEÇÃO**

Todos os princípios acima descritos possuem alguma implicação na análise do tema ora em estudo, especialmente no campo da elisão tributária. Foram eles aqui descritos com a brevidade que exigiram os limites da investigação proposta, porquanto a tentativa de apresentar um estudo detalhado desses princípios certamente demandaria uma obra específica, conforme se verifica na doutrina autóctone e estrangeira.

A presente seção, portanto, ao discorrer sobre a estrutura da norma-padrão de incidência tributária e os princípios jurídico-tributários envolvidos no exame da evasão e da elisão tributárias, constitui pano de fundo e referência obrigatória na seqüência do estudo, ocasião em que se aprofundará o exame das distinções entre as duas categorias ora investigadas, objetivando uma síntese que permita a apresentação de uma delimitação conceitual entre a evasão e a elisão tributária e a indicação do regime jurídico pertinente.

Os temas aqui tratados serão referidos e por vezes retomados na seção seguinte, cujo objeto é, especificamente, a evasão e a elisão tributárias e seu tratamento jurídico.

## **SEÇÃO V – EVASÃO E ELISÃO TRIBUTÁRIAS: REGIME JURÍDICO NO DIREITO BRASILEIRO**

### **1. INTRODUÇÃO**

Revisitados, na seção IV, os princípios tributários aplicáveis ao estudo ora começo, assim como outros aspectos relevantes para sua compreensão, é hora de adentrar no mérito da questão, a fim de examinar e analisar os fundamentos teóricos que marcam o regime jurídico da evasão e da elisão tributárias na doutrina nacional, em consonância com a legislação pátria que dispõe sobre essas figuras jurídicas.

A formulação de um regime jurídico próprio para a elisão e para a evasão tributárias demanda a indicação de elementos que possibilitem reconhecer cada categoria em uma determinada situação concreta.

Não se pretende revisar toda a evolução doutrinária sobre o tema, bem como identificar as posições de todos os autores que se debruçaram sobre a questão. A intenção é apresentar as idéias-chave desses autores, de maneira a esclarecer as similitudes e divergências desses pensamentos, a fim de que forneçam um fundamento teórico apto a justificar a assunção de determinadas posturas.

Desse modo, ao final, espera-se que seja possível valorar, julgar e criticar as consistências e inconsistências das manifestações doutrinárias e da legislação que dispõe sobre o tema, apresentando uma síntese teórica que permita identificar e esclarecer o posicionamento pessoal sobre os problemas apresentados.

## 2. AS DEFINIÇÕES DE EVASÃO E ELISÃO TRIBUTÁRIAS – DIVERGÊNCIA DE TERMINOLOGIA E CONTEÚDO

Evasão tributária legítima, evasão ilegítima, evasão lícita e ilícita, elisão tributária, elisão eficaz e ineficaz, elusão tributária, muitas são as expressões encontradas para definir as categorias ora em exame.

A doutrina diverge em termos de elisão e de evasão tributárias tanto em relação à nomenclatura quanto ao seu conteúdo.

O tema é antigo. O primeiro relato de planejamento tributário concreto remonta, segundo Marco Aurélio GRECO, ao século XIV. Em trabalho de Adriano DI PIETRO, buscou Marco Aurélio GRECO tal informação, segundo a qual determinada comuna - que na idade média era formada basicamente pela praça do mercado e pelas casas a sua volta - havia instituído uma taxa pelo uso do solo da praça, lugar em que se instalava uma feira na qual comerciantes ali permaneciam para vender produtos e peles de animais que haviam sido caçados. Diz o relato que alguns caçadores, ao chegarem na dita praça, carregavam nos braços os seus produtos e sua caça, ao invés de colocá-las no chão, como os demais feirantes. Assim fazendo, argumentavam dizendo: “(...) se não estou ocupando o terreno da praça do mercado, em termos atuais, não estou praticando fato gerador, estou evitando sua ocorrência, portanto não devo pagar a taxa pelo uso da praça da comuna onde se realiza a feira”.<sup>538</sup>

Tem-se, segundo consta, um dos primeiros casos documentados de evasão tributária (ilegítima) ou de elisão tributária (legítima), conforme a leitura que se faça dos fatos e o ordenamento jurídico utilizado como parâmetro.<sup>539</sup>

---

<sup>538</sup> *Esboço da história do tratamento da elisão fiscal*, p. 20.

<sup>539</sup> A controvérsia foi submetida ao jurista e glosador Bártolo de Sassoferrato (1314-1357), e o interessante, anota Marco Aurélio GRECO, “(...) é que a conclusão de Bártolo foi de que a taxa era devida, porque aquele caçador tinha se dirigido à praça para vender a pele, havia a incidência, uma vez que a finalidade daquela exigência era atingir a mercancia daqueles determinados bens. Talvez alguns tributaristas de hoje dissessem que isso é interpretação econômica, que escapa da legalidade, e assim por diante”. *Idem*.

Porém, conforme já destacado no início da seção antecedente,<sup>540</sup> compreende-se que, sob o ponto de vista de sua natureza jurídica, evasão e elisão tributárias são conceitos que não pertencem à teoria geral do direito. As características que definem ou distinguem essas duas categorias jurídicas não possuem semelhanças suficientes em todos, ou na maior parte, dos ordenamentos jurídicos, que possam autorizar a confecção de uma definição especulativa abrangente e universal.

Convém, assim, anotar algumas teorias significativas sobre a evasão e a elisão tributárias, voltando-se especificamente para o direito brasileiro.

Alfredo Augusto BECKER apresenta distinção bastante objetiva entre a evasão legal, correspondente à idéia geral de elisão, e a fraude tributária. Assevera que “(...) todo o indivíduo, desde que não viole regra jurídica, tem a indiscutível liberdade de ordenar seus negócios de modo menos oneroso, inclusive tributariamente”.<sup>541</sup> Tal direito decorre do princípio geral da legalidade, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Desse modo, se o contribuinte violou regra jurídica ou eficácia da norma - tributária, civil, comercial etc. - praticou fraude. Do contrário, está dentro do seu legítimo direito de escolher a via tributária menos onerosa para a realização de seus negócios.<sup>542</sup>

Um dos primeiros doutrinadores nacionais a produzir um estudo objetivando a sistematização dos conceitos de evasão e de elisão tributárias foi Antônio Roberto Sampaio DÓRIA.<sup>543</sup> Inicialmente, o autor apresentou um quadro da evasão em sentido amplo, dividido-a em duas categorias: a evasão omissiva, intencional ou não, e a evasão comissiva, sempre intencional. A evasão omissiva, por sua vez, foi dividida em outras duas categorias: uma denominada de evasão imprópria, que corresponderia à

---

<sup>540</sup> v. p. 102.

<sup>541</sup> *Teoria geral do direito tributário*, p. 136.

<sup>542</sup> *Ibidem*, p. 137.

<sup>543</sup> Para um resumo abrangente das primeiras teorias sobre evasão e elisão tributária, v. Cesar A. Guimarães PEREIRA. *Elisão tributária: a diversidade de concepções doutrinárias no Brasil*. In: *Elisão tributária e função administrativa*, p. 59-94.

simples abstenção da prática do fato previsto na norma ou à transferência econômica, quando ocorre o repasse do ônus do tributo do contribuinte “de direito” para o contribuinte “de fato”. A outra subdivisão refere-se à evasão por inação, que pode ser intencional, tal como se dá na sonegação ou na falta ou atraso no recolhimento do tributo, ou não intencional, quando o contribuinte, por ignorância, desconhece o dever tributário. Já a evasão comissiva foi dividida em ilícita, nos casos de fraude, simulação, conluio, e lícita ou legítima, ou seja, a evasão *stricto sensu*, também denominada elisão ou economia tributária.<sup>544</sup>

Para o referido autor, a evasão como conduta legítima decorre da ação consciente e voluntária do contribuinte tendente a, por meios sempre lícitos, reduzir ou retardar o pagamento de tributo efetivamente devido. Essa conduta é sempre preventiva, ou seja, realizada antes da ocorrência do fato jurídico tributário, sendo que os processos empregados são lícitos. Já a evasão ilícita corresponde à fraude em sentido genérico e ocorre quando o contribuinte atinge o resultado econômico colimado, mas no momento de sua exteriorização ou depois, vale-se “(...) de artifício doloso para, distorcendo-a, produzir as conseqüências tributárias acima indicadas, afastando-se aquelas que, segundo a lei, tal realidade econômica, assim juridicamente vestida, deveria provocar”.<sup>545</sup>

Apresentando um resumo da sua concepção, assim se manifestou Antônio Roberto Sampaio DÓRIA:

Uma tentativa de neutralização e estabilização dessa nomenclatura deve, por conseguinte, ser feita. Reservamos os termos *fraude* e *evasão* para exprimir a ação tendente a eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo devido, e os de *elisão* ou *economia* fiscal para a ação tendente a evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do próprio fato gerador. Essa opção correspondente essencialmente à dicotomia de nítidos contornos, adotada no direito americano, entre *tax evasion* e *tax avoidance*, sendo, aliás, em língua inglesa muito mais expressivo e rico de significados o termo *avoidance* do que em português, seu equivalente elisão, expressão peregrina que preenche, canhestramente, o vácuo deixado pela deficiência eufônica de substantivos derivados do verbo evitar (salvo evitação ou

---

<sup>544</sup> *Elisão e evasão fiscal*, p. 31-40.

<sup>545</sup> *Ibidem*, p. 39.

evitamento fiscal...).<sup>546</sup>

Na evolução do estudo da elisão tributária, é igualmente relevante o pensamento de Alberto Xavier a respeito do negócio jurídico indireto, em trabalho de 1973, o qual será referido no decorrer do texto.<sup>547</sup>

Em outro trabalho que constitui marco no estudo da evasão e da elisão tributárias no direito nacional, Diva Prestes Marcondes MALERBI asseverou ser assente na doutrina que “(...) toda a pessoa é livre para dirigir sua atividade econômica, de modo a pagar o menor tributo, e é livre para eleger, dentre as formas jurídicas oferentes pelo direito positivo, aquela que conduza a um encargo tributário menos gravoso”.<sup>548</sup>

O comportamento elusivo<sup>549</sup> - no dizer da autora - constitui um “direito subjetivo público” do contribuinte, decorrente do direito constitucional de liberdade, e é exercido contra os órgãos do estado responsáveis pela tributação, tanto os órgãos administrativos quanto legislativos, a quem corresponde o dever de omitir-se na exigência do tributo e cujo desrespeito cabe ao Poder Judiciário corrigir.<sup>550</sup>

Essa breve referência inicial serve para demonstrar que, não obstante as distinções de nomenclatura e de conteúdo, a evolução da doutrina nacional levou, de um modo geral, à distinção de duas categorias essenciais:

---

<sup>546</sup> *Ibidem*, p. 46. Os substantivos evitação ou evitamento representam o ato de evitar (alguém ou algo desagradável) e, segundo Antônio HOUAISS (*Dicionário...*), são relacionados ao ramo da estatística e estão em desuso - cf. verbetes “evitação” ou “evitamento”.

<sup>547</sup> *A evasão fiscal legítima. O negócio indireto em direito fiscal*. v. capítulo 7 infra: “O negócio jurídico indireto”, p. 213.

<sup>548</sup> *Elisão tributária*, p. 27

<sup>549</sup> Adota-se, aqui e no decorrer do texto, o adjetivo “elusivo” - “que tende a esgueirar-se ou esquivar-se habilmente”; cf. Antônio HOUAISS -, derivado do inglês “elusive”, para qualificar a conduta ou o comportamento que apresenta a “elisão”, considerando que o vocábulo “elisivo”, normalmente empregado pela doutrina, não consta no *Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa*, da ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS, assim como nos dicionários consultados - no Brasil, cf. Antônio HOUAISS, Aurélio Buarque de Holanda FERREIRA, MICHAELIS e, em Portugal, Novo Dicionário LELLO da Língua Portuguesa.

<sup>550</sup> *Elisão tributária*, p. 72-85

a) a evasão tributária, representada por práticas ilícitas, tais como a simulação, o dolo e a fraude de um modo geral, ou seja, os atos ou negócios ilícitos, civis ou penal-tributários.

b) a elisão tributária, por outro lado, considerada como a conduta lícita, praticada pelo contribuinte com o objetivo de impedir a realização do fato jurídico tributário ou reduzir a carga tributária sobre determinada operação comercial ou financeira, praticando outro ato ou negócio jurídico, normalmente atípico ou não usual, que não se subsume à hipótese de incidência tributária, mas que atinge resultado econômico e/ou jurídico idêntico ou semelhante àquele do ato ou negócio típico que estaria submetido à norma de incidência tributária.

Nesse sentido é a distinção proposta por Ives Gandra da Silva MARTINS, ao asseverar que a elisão fiscal é o “(...) procedimento utilizado pelo sujeito passivo da relação tributária, objetivando reduzir o peso da carga tributária, pela escolha, entre diversos dispositivos e alternativas da lei, daqueles que lhe permitem pagar menos tributos”.<sup>551</sup> Já a evasão tributária, por sua vez, adentra no campo da sonegação ou falta de recolhimento tributário. Presente está o dolo ou a culpa, sendo que, na hipótese de dolo, devem ser consideradas as formas previstas no direito pátrio, quais sejam: simulação, fraude e sonegação.<sup>552</sup>

No direito brasileiro, sustenta o autor, “(...) a elisão é permitida e a evasão, além de representar infração administrativa, muitas vezes implica delito penal, desde que a lei a defina como tal”.<sup>553</sup>

Em princípio, ter-se-á como correta a definição e a distinção das figuras jurídicas em estudo, tal como acima exposto, servindo como ponto de partida para o estudo da matéria.

Deve-se asseverar, ainda, que não se compreende na categoria da legítima economia de tributos (elisão), por ser irrelevante para uma construção doutrinária

---

<sup>551</sup> *Elisão e evasão fiscal*, p. 120.

<sup>552</sup> *Ibidem*, p. 121.

<sup>553</sup> *Idem*.

sobre o tema, a simples abstenção da prática do ato previsto na norma de incidência. Isso porque, nesse caso, não há manifestação de capacidade contributiva que se assemelhe àquela contida na norma de incidência tributária. Essa conduta omissiva, portanto, diferencia-se do comportamento elusivo que, de regra, consiste em manifestação de capacidade contributiva equivalente àquela prevista na norma que se buscou elidir.

Da mesma forma, prefere-se não utilizar a expressão “planejamento tributário”, a qual, no dizer de Heleno Taveira TÔRRES, designa “(...) tão-só a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma lícita economia de tributos, independentemente de qualquer consequência dos atos projetados”.<sup>554</sup>

O planejamento tributário, portanto, é uma técnica de antecipação dos efeitos das normas tributárias, que se opera no âmbito interno da liberdade e intimidade dos contribuintes. Se esse planejamento inclui objetos ilícitos, somente no momento de sua concretização é que esses fatos passam a interessar ao mundo jurídico.

Por tal razão, “(...) ao Fisco não cabe controlar o planejamento tributário, mas sim, a concretização dos atos condicionados pelas informações veiculadas pelo planejamento, de tal sorte que somente após a efetivação dos atos planejados é que os Estados poderão tomar medidas corretivas às condutas ilícitas perpetradas, segundo os graus sancionatórios típicos”.<sup>555</sup>

Diante do exposto, para o prosseguimento do estudo ter-se-á presentes as noções de elisão e de evasão tributárias, na forma como acima identificadas, por ser nomenclatura já assente na doutrina e na jurisprudência, facilitando, assim, a exposição e a compreensão da matéria.

---

<sup>554</sup> *Limites ao planejamento tributário. Normas antielusivas (gerais e preventivas). A norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro*, p. 24.

<sup>555</sup> *Ibidem*, p. 25.



### 3. AS FASES DO PENSAMENTO SOBRE A ELISÃO TRIBUTÁRIA

Marco Aurélio GRECO compõe, na doutrina nacional, um conjunto de juristas que têm atualmente estudado com profundidade o tema da elisão tributária, construindo uma concepção doutrinária que, no seu entender, esteja em consonância com os valores constitucionais e com o atual estágio de desenvolvimento da sociedade.

Enfatiza o autor que o debate sobre o tema do planejamento tributário e das conseqüências práticas de sua operacionalização passou por três fases distintas.

A primeira fase foi representada pelas teorias que defendiam a ampla liberdade do comportamento do contribuinte, tendente a reduzir ou eliminar a carga tributária, mediante condutas praticadas antes do fato jurídico tributário e por meio de procedimentos lícitos, salvo as hipóteses de simulação.<sup>556</sup>

Em uma segunda fase, também predomina a liberdade de agir do contribuinte antes do fato jurídico tributário, mas o comportamento elusivo é agora contaminado não só pela simulação, mas igualmente por outras patologias do negócio jurídico, como o abuso do direito e a fraude à lei.<sup>557</sup>

Na terceira fase acrescenta-se um novo elemento, que é o princípio da capacidade contributiva, o qual, com idêntico assento constitucional de outros princípios e garantias individuais, vem temperar o predomínio da liberdade individual em face da solidariedade social, decorrente da capacidade contributiva.<sup>558</sup>

Nesse contexto, diz o autor que o princípio da capacidade contributiva assume uma diretriz positiva, constituindo critério a ser seguido na concretização das normas constitucionais, seja no momento da elaboração da lei, da sua execução, ou da atividade jurisdicional.<sup>559</sup> Nesse patamar, o princípio da capacidade contributiva não é

---

<sup>556</sup> *Planejamento tributário*, p. 115-123

<sup>557</sup> *Ibidem*, p. 172-216.

<sup>558</sup> *Ibidem*, p. 281-312

<sup>559</sup> Sobre o princípio da capacidade contributiva e seu aspecto “positivo”, v. seção IV, itens 3.5 e 3.6, p. 154-165.

mero corolário da isonomia tributária, como costuma dizer alhures a doutrina, e com ela não se confunde. Isso significa dizer que primeiramente identifica-se a capacidade contributiva e, depois, atinge-se a capacidade contributiva de forma isonômica.

Assim,

“(...) se o legislador deve atingir isonomicamente a capacidade contributiva, deverá fazê-lo em relação a todas as suas manifestações: aqueles que tenham praticado atos indicativos daquela aptidão devem ser atingidos pelo mesmo tributo. Se existirem idênticas manifestações de capacidade contributiva, sujeitas a tributações diferentes, não haverá tributação isonômica. Em última análise, a tributação estará se dando inconstitucionalmente (sic)”.<sup>560</sup>

Resulta, nesse momento, segundo Marco Aurélio GRECO, superada a visão de que o princípio da capacidade contributiva teria efeito meramente negativo, de norma programática. Isso não significa que o princípio possa ser aplicado sem lei, ou que esteja autorizada a tributação sem tipo, mas sim, que o princípio “(...) ilumina o tipo previsto na lei; que esta será irrigada pela interpretação com olhos da capacidade contributiva, mas sem que isto signifique atropelar a lei ou o tipo nela previsto”.<sup>561</sup>

Percebe-se que o conteúdo de cada uma dessas três fases identificadas pelo autor é resultado da evolução do pensamento jurídico e do próprio direito positivo, a partir da passagem da tutela exclusiva dos direitos individuais para a proteção dos direitos sociais e coletivos.

É possível identificar, também, a diferença principiológica entre cada uma dessas fases, mas não se vislumbra um critério cronológico que possa autorizar a conclusão de que as duas primeiras estão superadas e que hoje o paradigma existente é o da terceira fase.

Com efeito, na doutrina atual podem-se identificar pensadores que poderiam ter suas teorias classificadas em qualquer uma das três fases mencionadas por Marco Aurélio GRECO. Não obstante, é possível verificar um número cada vez maior de

---

<sup>560</sup> *Ibidem*, p. 307.

<sup>561</sup> *Idem*.

juristas que, superando o prisma meramente individualista, alçam o debate sobre a elisão tributária ao nível dos grandes princípios gerais, norteadores da Constituição, como a solidariedade e a dignidade da pessoa humana.

A referência de Marco Aurélio GRECO, porém, é relevante para permitir uma melhor visualização do tema no decorrer da dissertação, razão pela qual a remissão às suas ponderações será constante.

#### 4. A OCORRÊNCIA DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO COMO CRITÉRIO PARA DISTINÇÃO ENTRE EVASÃO E ELISÃO TRIBUTÁRIAS

De um modo geral, encontra-se na doutrina clássica, como critério determinante para a distinção entre a evasão (ilícita) e elisão (lícita), a eleição do momento em que se opera o procedimento realizado pelo contribuinte. A elisão seria conduta praticada essencialmente antes da ocorrência do fato jurídico tributário, ou seja, de modo preventivo, na dicção do Antônio Roberto Sampaio DÓRIA.<sup>562</sup>

Alfredo Augusto BECKER argumenta que, na maior parte dos casos, a fraude fiscal consiste na violação da eficácia jurídica da norma tributária, ou seja, quando já ocorrido o “fato gerador”. Em tais casos, assevera, com base na doutrina de Rubens Gomes de SOUZA, que um critério seguro para se saber se houve elisão - evasão lícita para o autor - ou fraude, é verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do “fato gerador”: na primeira hipótese, diz Alfredo Augusto BECKER, trata-se de elisão - evasão lícita, na nomenclatura do autor -; na segunda, trata-se de evasão ou fraude fiscal.<sup>563</sup>

Exemplificativa dessa concepção é a definição proposta por Vittorio CASSONE:

ELISÃO fiscal é o ato formal e substancialmente legítimo praticado *antes* do surgimento da situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação tributária, com o fim de evitar a incidência tributária plena ou diminuir o tributo.  
EVASÃO fiscal é todo ato (ou omissão) ilegítimo, praticado *durante ou após a ocorrência do fato gerador*, com o fim de evitar, reduzir ou retardar o pagamento de determinado tributo.<sup>564</sup>

---

<sup>562</sup> Diz o autor que a evasão consiste na ação do contribuinte tendente a eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo devido, enquanto a elisão decorre da ação do contribuinte tendente a evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do próprio “fato gerador”. *Elisão e evasão fiscal*, p. 46.

<sup>563</sup> *Teoria geral do direito tributário*, p. 138.

<sup>564</sup> *Elisão e evasão fiscal*, p. 217 (sem grifos no original).

Acredita-se que esse não seja um critério seguro para distinção entre ambas as categorias e que, portanto, deve ser afastado de plano, a fim de evitar equívocos na compreensão do problema.

Conforme anota Hermes Marcelo HUCK, “(...) a distinção meramente temporal não é completa, pois não são raras as situações em que a fraude pode ocorrer antes do fato gerador (...)”.<sup>565</sup> Cita como exemplo o comerciante que emite nota fiscal adulterada, promovendo, em seguida, a saída da mercadoria de seu estabelecimento. Certamente que a emissão de nota fiscal com valor adulterado, normalmente inferior ao real valor da mercadoria, vulgarmente chamada de “nota calçada”, reduz o valor do tributo devido e constitui claro exemplo de fraude, ou seja, de procedimento ilícito. E, no caso, a fraude, consistente na adulteração do documento fiscal, dá-se antes da ocorrência do fato jurídico tributário, considerando-se, por exemplo, no caso do ICMS, a saída da mercadoria do estabelecimento comercial como critério temporal da hipótese de incidência.<sup>566</sup> Tem-se aí, portanto, clara hipótese de evasão praticada antes da ocorrência do fato jurídico tributário.

O mesmo ocorre, por exemplo, na adulteração das embalagens de produtos importados, no que tange à indicação da quantidade ou qualidade, ou a apresentação de declaração de importação com dados errôneos, objetivando a redução do valor dos bens importados ou sua indevida classificação fiscal, com a conseqüente redução dos tributos incidentes sobre o comércio exterior. Nesse caso, embora os efeitos tributários dessa conduta somente ocorreriam com a entrada da mercadoria em território nacional, a conduta fraudulenta foi efetivada antes da ocorrência do fato jurídico tributário - considerado, por exemplo, no imposto de importação, a entrada da mercadoria em território nacional, por meio da repartição aduaneira competente.

---

<sup>565</sup> *Evasão e elisão no direito tributário internacional*, p. 12. v. também *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*, p. 29-30.

<sup>566</sup> Sobre os “critérios” que compõem a regra-matriz de incidência tributária, v. seção IV, item 2.2, “A estrutura lógico-formal da norma de incidência tributária”, p. 104-132.

Cesar A. Guimarães PEREIRA lembra, também, a hipótese de elisão praticada após a ocorrência do fato jurídico tributário, como no caso de o contribuinte colocar-se em uma situação que lhe permita a obtenção de parcelamento de seus débitos tributários, adequando-se às exigências legais.<sup>567</sup>

Desse modo, é correta a opinião de Heleno Taveira TÔRRES, para quem a inserção de um critério cronológico para distinção entre os dois fenômenos apenas contribuiu para dificultar a localização exata do problema. Entende o autor, com acerto, que a distinção entre a economia lícita ou ilícita de tributos não reside especificamente em um critério cronológico:

Somente uma análise da natureza do ato ou negócio jurídico, ou mesmo dos respectivos efeitos de tais atos, poderá prosperar como método seguro para tal finalidade. Alguma ação, comissiva ou omissiva, compondo um dato fato jurídico, dever ser posta em prática para que se possa aferir o ato efetivado pelo contribuinte, porque sem o ato jurídico praticado pelo sujeito, nenhum efeito pode ser analisado.<sup>568</sup>

---

<sup>567</sup> *Elisão tributária e função administrativa*. p. 195.

<sup>568</sup> *Limites ao planejamento tributário.. op. cit.* p. 40-41.

## 5. ELISÃO, SIMULAÇÃO, FRAUDE E DOLO

Quando se está no campo da ilicitude, o tratamento dado ao ato evasivo não apresenta dificuldades tão grandes quanto no campo da elisão tributária, ou seja, da licitude. A doutrina majoritária é assente no sentido de que a administração tributária, diante de ato ou negócio jurídico praticado com dolo, simulação ou fraude de um modo geral, pode, com fundamento no artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional, desconsiderar o ato ou negócio jurídico simulado, doloso ou fraudulento, afastando o vício jurídico praticado pelo contribuinte e, se necessário, requalificando o ato ou negócio jurídico na categoria jurídica que deveria ter sido enquadrado caso não tivesse ocorrido o vício, subsumindo-o, assim, à regra-matriz de incidência de determinado tributo, com o lançamento devido, se for o caso.

Desse modo, para se prosseguir no presente estudo, é necessário ter presente a compreensão acerca do conteúdo de figuras como simulação, fraude e dolo, com o objetivo de demonstrar que, em tais casos, está-se diante de práticas ilícitas, ou seja, de evasão tributária.

### 5.1. A SIMULAÇÃO

Segundo Washington de Barros MONTEIRO, a simulação caracteriza-se pelo “(...) intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então, oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido”.<sup>569</sup>

---

<sup>569</sup> *Curso de direito civil*, p. 207.

O que singulariza a simulação, ensina Marcos Bernardes de MELLO, é precisamente a emissão de uma declaração de vontade intencionalmente não verdadeira.<sup>570</sup>

Na simulação, há prejuízos a terceiros e a direitos de interesse geral, como os da Fazenda Pública. “Nesse sentido é que se teria como ato simulado o lançamento em nota fiscal de valor inferior ao da venda, para pagar menos imposto, ou a venda fictícia de uma área de terreno urbano ao vizinho para que, aumentada a área de seu terreno, obter a aprovação de projeto de edifício, desfazendo-se depois a venda, por exemplo”.<sup>571</sup>

A doutrina costuma classificar a simulação em duas espécies, absoluta e relativa:

a) a simulação absoluta ocorre quando a declaração de vontade exprime um negócio que sequer existe. Há, nesse caso, completa ausência de correspondência com a realidade. O ato jurídico existe somente na aparência. Como exemplo de simulação absoluta, Washington de Barros MONTEIRO cita o fato de o cônjuge, às vésperas de sua separação, simular a venda de seus bens a um amigo, a fim de não os partilhar com o outro cônjuge.<sup>572</sup>

b) já na simulação relativa, há intenção de realizar um ato jurídico, mas: b.1) é de natureza diversa daquele que, de fato, se pretende ultimar. Como exemplo, a doação à concubina de um imóvel sob a aparência de venda. Nesse caso, para alcançar seu objetivo, as partes realizam negócio jurídico diverso do que soam as palavras; b.2) não é efetivamente efetuado entre as partes contratantes - interposta pessoa, testa-de-ferro e outras figuras semelhantes. Como exemplo, alguém que, desejando vender bens a um dos descendentes, sem a anuência dos demais, simula uma alienação a terceiro, que se incumbirá de, posteriormente, transferir ao herdeiro inicialmente visado.<sup>573</sup>

---

<sup>570</sup> *Teoria do fato jurídico: plano da validade*, p. 153.

<sup>571</sup> *Ibidem*, p. 153-154.

<sup>572</sup> *Curso de direito civil*, p. 209.

<sup>573</sup> *Ibidem*, p. 209-210.



As normas tributárias não cuidaram de precisar a caracterização da simulação, de sorte que o direito tributário empresta integralmente, para sua definição, a disciplina prevista para a categoria jurídica no direito privado.

Assim também é, a título exemplificativo, na Espanha, onde Tulio ROSEMBUJ qualifica a simulação como uma categoria da doutrina civilista que repousa na ocultação, sob a aparência de um negócio jurídico, de outro motivo ou propósito diferente, sejam esses dirigidos à inexistência do negócio - simulação absoluta - ou correspondam a um tipo de negócio diverso - simulação relativa. E a simulação tributária é definida tal como se reconhece no Direito Civil.<sup>574</sup>

No direito nacional, atualmente, a matéria é regulada pelo artigo 167 do Código Civil, o qual, em três incisos, estabelece as hipóteses de simulação.<sup>575</sup>

As hipóteses são as mesmas daquelas previstas no artigo 102 do Código Civil de 1916. Todavia, ao contrário da disciplina anterior, no Código em vigor a simulação é causa de nulidade do negócio jurídico.

Impende considerar a anotação de Marcos Bernardes de MELLO, no sentido de que “(...) na simulação relativa há um ato simulado, aquele que aparece, e um ato dissimulado, aquele que efetivamente se quer, mas que não aparece”.<sup>576</sup>

Em consonância com essa observação, o *caput* do artigo 167 prevê a nulidade do ato simulado, mas ressalva a subsistência do ato dissimulado, se válido for na substância e na forma.

---

<sup>574</sup> *El fraude de ley, la simulación, y el abuso de las formas en el derecho tributario*, p. 231-232.

<sup>575</sup> “Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º. Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I – aparentem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem.

II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º. Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado”.

<sup>576</sup> *Teoria do fato jurídico: plano da validade*, p. 157.

Dado igualmente relevante para a caracterização da simulação é o conhecimento do vício por ambas as partes, com prejuízo para terceiros que o desconhecem.

Importa assinalar, também, a disposição do parágrafo segundo do artigo 167 do Código Civil, segundo o qual são ressalvados os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado. Segundo Álvaro Villaça de AZEVEDO, o “terceiro” a que se refere o dispositivo é o “(...) não-contratante, que, no caso da simulação, é atingido pelos efeitos maléficis do negócio simulado. A proteção contra esse prejuízo é a boa-fé. Desconhecendo o procedimento simulado, encontra-se o terceiro, que não participou do negócio, com esse estado de espírito de estar pautando suas atitudes corretamente”.<sup>577</sup>

Finalmente, cabe registrar que o reconhecimento da simulação, por vezes, deve levar em conta o conjunto de atos ou negócios realizados pelas partes com o objetivo de lesar terceiros. Nessas hipóteses, um ato ou negócio considerado individualmente não apresenta divergência entre a vontade real e a vontade declarada, mas a conjunção desses atos ou negócios revelará que o objetivo último perseguido pelas partes não era o mesmo extraído dos negócios realizados.

## 5.2 O DOLO

O vocábulo dolo origina-se da palavra latina *dolus* que, por sua vez, tem sua correspondência na palavra grega *dólos*, que significa engano.<sup>578</sup>

---

<sup>577</sup> *Negócio jurídico. Atos jurídicos lícitos. Atos ilícitos*, p. 296.

<sup>578</sup> Os dicionários, anota Álvaro Villaça de AZEVEDO, “(...) apontam os vários sentidos da palavra dolo, como artifício, fraude, sugestão para induzir em erro, astúcia, engano, traição, má-fé, manha, falsidade, ardeirice, esperteza, velhacaria, destreza, trapaçaria, trapaça oculta para fazer o mal; em sentido filosófico é o emprego de meios destinados a enganar os semelhantes, visando proveito, representando o oposto da verdade, em contrariedade à justiça”. *Ibidem*, p. 202.

No Direito Penal, o dolo representa a vontade consciente de praticar o resultado criminoso, querendo o seu resultado ou assumindo o risco de produzi-lo. No Direito Civil, o dolo possui conteúdo semântico diverso e mais abrangente, envolvendo toda e qualquer espécie de maquinação que vicia a declaração de vontade do negócio jurídico.

No que se refere à invalidade dos atos ou negócios jurídicos, ensina Marcos Bernardes de MELLO que o dolo “(...) se caracteriza pela intenção de iludir alguém, induzindo-o, mantendo-o ou confirmando-o em representação errônea sobre a realidade”.<sup>579</sup>

Nos termos do artigo 145 do Código Civil, os negócios jurídicos são anuláveis por dolo quando esse for a sua causa.

### **5.3 O GÊNERO FRAUDE**

A fraude é categoria genérica que abarca várias hipóteses em que o ato jurídico se apresenta com vício de vontade ou de forma. Nos termos do artigo 72 da Lei n. 4.502/64, “Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a diferir seu pagamento”.

Evidente que a interpretação literal do dispositivo levaria à conclusão inexata, de que qualquer conduta elusiva do contribuinte seria qualificada como fraude. Na acepção da lei, impedir ou retardar a ocorrência do “fato gerador” deve ser entendido como a conduta ilícita, artificiosa, maliciosa, capaz de encobrir, mascarar

---

<sup>579</sup> *Teoria do fato jurídico: plano da validade*, p. 89.

um fato previsto na hipótese de incidência que efetivamente ocorreu. A fraude, portanto, é conduta ilícita, e, por vezes, configura inclusive um injusto penal.<sup>580</sup>

Cumpre não confundir, porém, a fraude aqui mencionada com a figura da fraude à lei, a qual será objeto de análise no decorrer do estudo.<sup>581</sup>

Washington de Barros MONTEIRO assinala que o dolo e a fraude são dois aspectos do mesmo problema, tendo como ponto comum o emprego de manobras insidiosas e desleais. Entretanto, no dolo essas manobras conduzem a própria vítima a concorrer para a formação do ato, enquanto a fraude se consuma sem qualquer participação do prejudicado.<sup>582</sup>

---

<sup>580</sup> A Lei n. 8.137/90 estabelece as seguintes hipóteses de crimes tributários:

“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa”.

<sup>581</sup> v. capítulo 12 infra: “Elisão tributária, abuso do direito e fraude à lei”.

<sup>582</sup> *Curso de direito civil*, p. 195.

Alvaro Villaça AZEVEDO, por sua vez, esclarece, com apoio na doutrina de Carlo Alberto FUNAIOLI, que o dolo é o comportamento voluntário, intencional e específico de induzir alguém em erro. Já a fraude, “(...) é o dolo em sentido mais estrito, é o comportamento malicioso para causar dano a outrem, ou a particular qualificação do engano, constituindo a mais específica e extrema aplicação do conceito de engano, contrapondo-se ao estado genérico de má-fé”.<sup>583</sup>

Não se pode deixar de referir, porém, à possibilidade de caracterização da fraude independentemente do dolo específico, mormente em face do disposto no artigo 136 do Código Tributário Nacional.<sup>584</sup>

A simulação, contudo, prescinde do dolo, ou seja, da intenção de causar dano ou prejuízo a outrem. Na simulação, a declaração de vontade é intencionalmente não verdadeira, mas não se faz necessário, para que se considere viciado o ato ou negócio jurídico, a má-fé ou o dolo das partes, desde que presente o dano ou prejuízo a terceiro.

#### **5.4. SIMULAÇÃO, FRAUDE E DOLO: HIPÓTESES DE EVASÃO TRIBUTÁRIA**

Nos termos do Código Civil, o reconhecimento de vícios de anulabilidade ou a invalidade por nulidade do ato ou negócio jurídico deve ser feito pelo Poder Judiciário.<sup>585</sup>

Todavia, a doutrina majoritária entende que o artigo 109, VII, do Código Tributário Nacional, estabelece uma cláusula de exceção a esse procedimento,

---

<sup>583</sup> *Negócio jurídico. Atos jurídicos lícitos. Atos ilícitos*, p. 203.

<sup>584</sup> “Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

<sup>585</sup> CC, art. 168.

outorgando à administração o poder de desconsiderar os atos ou negócios fictícios, fraudados ou simulados.<sup>586</sup>

Apreciando a doutrina de Alberto XAVIER, segundo o qual o artigo 118 do Código Tributário Nacional nega à administração tributária a competência para a apreciação da invalidade dos negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, Cesar A. Guimarães PEREIRA entende que, nos termos do artigo 149, VII, na hipótese de suspeita de simulação, abre-se à administração a possibilidade de investigar sua ocorrência e, se comprovada, praticar o lançamento devido.<sup>587</sup>

Tal entendimento parte do fato de que a norma em comento não alude à necessidade de o vício ser reconhecido judicialmente. Assim, deparando-se com a existência de negócio jurídico viciado por simulação, dolo ou qualquer espécie de fraude, deve a administração tributária comprovar a existência do vício e efetivar o lançamento correspondente ao tributo, desconsiderando o ato viciado e/ou considerando aquele efetivamente realizado e encoberto pelo dolo, fraude ou simulação.

Com essa interpretação, à qual se adere, segundo Cesar A. Guimarães PEREIRA:

Preserva-se tanto o artigo 118 (que conduz, em termos necessariamente muito limitados, à interpretação da norma tributária sem referência à validade dos negócios jurídicos nela descritos) quanto o artigo 149, VII (segundo o qual, mesmo tendo a norma tributária colhido negócios jurídicos independentemente de sua validade, havendo suspeita de simulação, deverá haver investigação e, se for o caso, o lançamento de ofício com base na conduta efetivamente praticada).<sup>588</sup>

---

<sup>586</sup> “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;”

<sup>587</sup> *Elisão tributária e função administrativa*, p. 225.

“Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos”.

<sup>588</sup> *Ibidem*, p. 225-226.

Além disso, a desconsideração de atos simulados ou fraudados e as conseqüências negativas dele decorrentes, tal como a vedação da concessão de benefícios fiscais, são referidas em diversos dispositivos do Código Tributário Nacional (v.g. artigos 150, § 4º,<sup>589</sup> 154, parágrafo único,<sup>590</sup> 155, inciso I<sup>591</sup> e 180, I e II<sup>592</sup>), nos quais não se alude à necessidade de reconhecimento judicial do vício (fraude, dolo ou simulação).

Vê-se, então, que se está diante de hipóteses de evasão tributária, classificadas vulgarmente como sonegação fiscal, nas quais o ilícito perpetrado pelo contribuinte, na busca da economia tributária, faz-se presente em razão do dolo, da fraude ou da simulação. Em tais situações, pode e deve a administração tributária, em regular processo administrativo, demonstrar a existência do vício e, com base no artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional, efetuar o lançamento do tributo devido, desconsiderando o ato viciado e/ou considerando aquele efetivamente realizado e encoberto pelo dolo, pela fraude ou pela simulação.

---

<sup>589</sup> “Art. 150. (...)”

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, *salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*”. (sem grifos no original).

<sup>590</sup> “Art. 154. Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.

Parágrafo único. *A moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele*”. (sem grifos no original).

<sup>591</sup> “Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

*I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;*” (sem grifos no original).

<sup>592</sup> “Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

*I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;*

*II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas*”. (sem grifos no original).

Não se confundem tais situações, portanto, com as hipóteses de elisão tributária. Desse modo, um primeiro passo para definir a elisão tributária, ou tornar possível seu reconhecimento, é distingui-la das hipóteses de dolo, fraude e simulação, qualificadas como evasão tributária.



## 6. INTERPRETAÇÃO SEGUNDO A REALIDADE ECONÔMICA

Outro tema referido pela doutrina no campo da distinção entre a legítima economia de tributos e a evasão (ilícita) tributária diz respeito à aplicação da interpretação econômica ou interpretação segundo a realidade econômica.

Sistematizada por Enno BECKER e inserta no Código Tributário Alemão de 1919 e na Lei de Adaptação Tributária de 1934, e defendida na Itália por Benvenuto GRIZIOTTI - interpretação funcional<sup>593</sup> -, e também por Dino JARACH e Ezio VANONI,<sup>594</sup> a interpretação segundo a realidade econômica parte do pressuposto de que o fato previsto na norma de incidência é, antes de tudo, um mero fato e não essencialmente um fato ou negócio jurídico.

Com esse método interpretativo, busca-se na norma de incidência o conteúdo econômico por ela visado, ou seja, a capacidade contributiva objetiva prevista pelo legislador ao criar a hipótese de incidência.<sup>595</sup> Considera-se esse aspecto para neutralizar a ação do contribuinte que, embora não tenha realizado especificamente o fato descrito na norma, praticou ato ou negócio jurídico, normalmente indireto, atingindo o mesmo resultado econômico, o qual é representativo daquela capacidade contributiva prevista na norma.

A aplicação dessa teoria, como se percebe, assume maior relevância quando a norma de incidência prevê, como critério material, um ato ou negócio jurídico formalmente previsto em lei - conceito estrutural.

Amílcar FALCÃO esclarece que, no momento em que a lei tributária estabelece um fato ou uma circunstância como hipótese de incidência do tributo, ela o

---

<sup>593</sup> Por meio da interpretação funcional, o fenômeno financeiro deve ser investigado levando-se em conta seus quatro fatores: o político, o econômico, o jurídico e o técnico. No direito tributário, significa que se deve aplicar a lei ao fato que, por seu espírito ou função (da lei), regulamenta. Cf. Antônio Roberto Sampaio DÓRIA, *Elisão e evasão fiscal*, p. 93.

<sup>594</sup> Para uma ampla revisão das origens, evolução e crítica da teoria, v. Vitório CASSONE, *Elisão e evasão tributária*, p. 198-217 e Heleno TÔRRES, *Direito tributário e direito privado*, p. 199-233.

<sup>595</sup> Sobre o princípio da capacidade contributiva, v. seção IV, itens 3.5 e 3.6, p. 154-165.

faz considerando sua consistência econômica, tomando-a como representativa de capacidade contributiva. A referência da lei, portanto, é sempre à relação econômica, de sorte que, “(...) o que interessa no direito tributário é a relação econômica”.<sup>596</sup>

Exemplificando: quando a norma estabelece como hipótese de incidência a venda de mercadoria, a referência é meramente léxica, “(...) ou melhor, ela tem em vista uma fórmula elíptica, através da qual se está considerando a relação econômica que, normalmente, tem lugar sob a forma de venda. Verificada esta última, pouca importância tem a forma exterior com que o contribuinte a revista”.<sup>597</sup>

Sustenta, o referido autor, que os princípios da generalidade dos tributos, da observância da capacidade econômica dos contribuintes e da conseqüente igualdade que deve reger a tributação, desempenham verdadeiras idéias-força, consistindo em critério fundamental de hermenêutica. Assim, há duas exigências contrapostas: de um lado, uma de natureza formal, decorrente do princípio da legalidade, e de outro, de natureza material, a igualdade na tributação.<sup>598</sup>

Para Amílcar FALCÃO, portanto, a interpretação econômica da lei tributária não acarreta violação ao princípio da legalidade, uma vez que consiste, em última análise, “(...) em dar-se à lei, na sua aplicação às hipóteses concretas, inteligência tal que não permita ao contribuinte manipular a forma jurídica para, resguardando o resultado econômico visado, obter um menor pagamento ou o não pagamento de determinado tributo”.<sup>599</sup>

Desse modo, cabe ao intérprete, em uma situação concreta, atentar para a *intentio facti* ou intenção empírica para, uma vez demonstrada a propositada alteração da *intentio juris* correspondente, ou a utilização de forma jurídica não típica ou atípica em relação ao fim visado, concluir pela incidência do tributo.<sup>600</sup>

---

<sup>596</sup> *Introdução ao direito tributário*, p. 75.

<sup>597</sup> *Ibidem*, p. 79.

<sup>598</sup> *Ibidem*, p. 76-77.

<sup>599</sup> *Fato gerador da obrigação tributária*, p. 17.

<sup>600</sup> *Ibidem*, p. 18.

Entendem cabível tal método de interpretação, dentre outros, Aurélio Pitanga SEIXAS FILHO,<sup>601</sup> e também Hermes Marcelo HUCK, para quem a interpretação econômica constitui precisamente “(...) instrumento eficiente no combate à evasão e propicia uma inegável vantagem no combate a praticamente todas as formas de elisão fiscal”. Defende esse autor, assim, que “A interpretação da norma há de ser sempre jurídica, mas a consideração econômica não pode ser abandonada (...)”, uma vez que “(...) uma relação jurídica sem qualquer objetivo econômico, cuja única finalidade seja de natureza tributária, não pode ser considerada como comportamento lícito”.<sup>602</sup>

A doutrina majoritária, porém, afasta a possibilidade de utilizar-se tal forma de interpretação. Isso em homenagem ao princípio da legalidade estrita e da segurança jurídica.

Alfredo Augusto BECKER combateu com veemência o abandono da “realidade jurídica” para aceitar-se apenas a “realidade econômica”. Após discorrer sobre a origem da teoria da interpretação econômica e as causas que favoreceram sua aceitação, em pleno movimento nazifascista, assevera o autor que a consideração do critério econômico consagra a aplicação, no direito tributário, das teorias do abuso de formas e do abuso de direito, e “todas as confusões e erros jurídicos” que elas costumam gerar, concluindo que a indigitada interpretação econômica é “(...) a responsável pelo maior equívoco na história da doutrina do Direito Tributário”.<sup>603</sup>

Ives Gandra da Silva MARTINS assevera que a interpretação econômica acaba por acrescentar um conteúdo normativo não previsto na norma de incidência.

---

<sup>601</sup> “Inobstante serem reduzidos os casos de interpretação econômica, podemos afirmar que o Código Tributário Nacional, pelos artigos 109 e 118, autoriza sua utilização, pois na hipótese do contribuinte utilizar uma forma jurídica inusitada, excêntrica, esdrúxula ou extravagante para realizar um determinado negócio jurídico, com o fim de se evadir do pagamento do imposto, poderá o Fisco efetuar o lançamento tributário sem levar em consideração os efeitos tributários provocados pelo ato jurídico extravagante. (sic)”. *Elisão e evasão fiscal*, p. 322-327. Vê-se que o autor, ao se referir à forma jurídica adotada pelo contribuinte, mescla a interpretação econômica com outras formas de desconsideração do ato ou negócio jurídico, como o abuso de direito.

<sup>602</sup> *Evasão e elisão no direito tributário internacional*, p. 14 e *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*, p. 70-79 e 328-329.

<sup>603</sup> *Carnaval tributário*, p. 103-121.

Embora toda a norma tributária incida necessariamente sobre uma realidade econômica, tal realidade já foi idealizada pelo legislador ao produzir a norma. Assim, ao se considerar na interpretação um critério econômico externo, estar-se-ia adicionando novo comando legal à norma tributária, em ofensa aos princípios da legalidade estrita e tipicidade fechada. Conclui o autor, portanto, que a interpretação econômica não foi hospedada pelo direito brasileiro, sendo, ademais, técnica impertinente aos sistemas em que a lei é a fonte primeira do Direito.<sup>604</sup>

Desse modo, sustenta Luciano AMARO, não é aceitável supor que o legislador tributário, ao mencionar na norma de incidência, por exemplo, o negócio jurídico da compra e venda, ignore a existência da promessa da compra e venda, da locação, da cessão de direitos do promitente comprador etc. Se fosse permitido ao intérprete pesquisar o conteúdo econômico de determinado negócio jurídico, para, à vista da similitude de conteúdo econômico de outro negócio jurídico, estender para o primeiro a regra do segundo, o fato jurídico tributário deixaria de corresponder à hipótese prevista na norma, violando o princípio da “reserva de lei” e tributando-se por analogia, com base na “razão econômica”.<sup>605</sup>

Efetivamente, a interpretação dos atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, segundo a realidade econômica, na forma como a teoria é apresentada, não se mostra critério seguro e correto para se concluir sobre a subsunção desses atos ou negócios à regra-matriz de incidência tributária.

É que não há, em nível de interpretação, como superar o conteúdo do critério material previsto na hipótese de incidência, *mediante a simples verificação de que o resultado econômico do ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte é idêntico ou equivalente àquele previsto na norma de incidência*, mormente quando o critério

---

<sup>604</sup> *Elisão e evasão fiscal*, p. 125-130.

<sup>605</sup> *Planejamento tributário e evasão*, p. 127-128. No mesmo sentido, dentre outros, Edvaldo BRITO, *Elisão e evasão fiscal*, p. 437-439 e *Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento tributário*, p. 47-76.

material é composto justamente pela descrição de um ato ou negócio jurídico específico.

Ou seja, *a simples comprovação dessa equivalência econômica* do resultado do ato ou negócio jurídico não é suficiente para autorizar a aplicação da norma de incidência sobre outra realidade que não aquela prevista no critério material. Tal operação somente seria possível com base legal e de acordo com a permissão constitucional de cada ordenamento jurídico.

Mas, inexistindo previsão legal nesse sentido, na interpretação da norma não se mostra viável considerar, para efeito de sua incidência, critérios outros, não previstos na hipótese.

Se a hipótese de incidência é formada por conceito funcional, representativo de um resultado econômico, pouco importa o fato praticado pelo contribuinte. Apresentando o resultado econômico previsto na norma, ela incide. Todavia, sendo a hipótese de incidência formada por um conceito estrutural, indicando uma certa forma jurídica, não é possível ao intérprete reconhecer a aplicação da norma tributária a fato nela não previsto, tendo por *fundamento exclusivo* a equivalência econômica do resultado.

Diante do exposto, a par da discussão sobre outras figuras jurídicas que em nada se assemelham ao critério de interpretação econômica, compreende-se não ser possível a utilização de tal método interpretativo como fundamento suficiente a autorizar a incidência da norma tributária sobre fato não descrito em sua hipótese, ainda que de resultado econômico equivalente e representativo de capacidade contributiva.<sup>606</sup>

---

<sup>606</sup> Serve a ressalva quanto a outras figuras jurídicas, para afastar a idéia, apresentada de forma apressada por alguns autores, de equivalência do critério de interpretação econômica com o abuso de direito ou a fraude à lei, por exemplos, figuras que serão estudadas em capítulo específico no decorrer do texto.

## 7. O NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO

Em 1971, Alberto XAVIER apresentou estudo que constitui outro marco na investigação teórica da elisão tributária no Brasil. Trata-se da análise do negócio indireto e suas conseqüências no plano da exigência tributária.

Segundo Alberto XAVIER, o negócio jurídico menos oneroso do ponto de vista tributário pode ser celebrado com o fim exclusivo de enganar o fisco, sob o amparo de um procedimento simulado.<sup>607</sup> Os negócios simulados apresentam duas características essenciais:<sup>608</sup> a) a simulação de um ato ou contrato, que pode ser absoluta ou relativa e abranger todo ou apenas parte do negócio jurídico; b) a existência, como resultado dessa simulação, da redução do imposto que de outro modo seria devido.<sup>609</sup>

Em outros casos, porém, o particular não apresenta ao fisco um negócio revestido sob aparência enganosa. Ao contrário, pratica um ato ou conjunto de atos que correspondem à sua vontade real e, portanto, não são simulados. Não obstante, obtém com tal procedimento um regime tributário mais favorável.<sup>610</sup>

Em tais situações, entende Alberto XAVIER, “(...) não há divergência entre a vontade real e a vontade declarada, mas sim uma divergência entre a estrutura do ato,

---

<sup>607</sup> *A evasão fiscal legítima. O negócio indireto em direito fiscal*, p. 238. Cita como exemplo: a celebração de um contrato de compra e venda, quando o objetivo é uma doação; um contrato de mútuo sem juros ou com juros inferiores ao estipulado; a constituição simulada de uma sociedade cooperativa, com o objetivo de usufruir do regime fiscal mais favorável.

<sup>608</sup> Sobre simulação, v. item 5.1, supra, p. 198.

<sup>609</sup> *Idem*.

<sup>610</sup> Cita alguns exemplos: A, pretendendo transmitir um imóvel a B, para esse revender posteriormente, adota um simples mandato de venda, a fim de evitar duas incidências do imposto sobre transmissão imobiliária. A, pretendendo doar certo imóvel a B, doa-o na realidade a seu pai C, para que esse posteriormente o transmita a B, considerando, por hipótese, que o imposto entre parentes em linha reta seja menos oneroso. A pretende deixar sua herança a um estranho B. Resolve então, adotá-lo, para se submeter ao regime sucessório mais benévolo na transmissão entre adotante e adotado. Uma média empresa, em vez de adotar a forma de sociedade por cotas, constitui-se em sociedade anônima, considerando, por hipótese, um regime fiscal menos gravoso. Duas sociedades procedem a uma fusão por incorporação, em vez de por união, a fim de evitar uma dupla transmissão dos bens sujeita a imposto. *op. cit.*, p. 240.

definida pela sua causa típica, e a finalidade última a que se propõe e que não é a que normalmente caracteriza aquela causa”.<sup>611</sup>

Assevera, portanto, que, não havendo simulação no negócio jurídico realizado, presente está a figura do negócio indireto “fiscalmente” menos oneroso, ou seja, “(...) um negócio a que as partes recorrem para, através dele, atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial”.<sup>612</sup>

O negócio jurídico indireto em matéria tributária apresenta dois elementos essenciais: a) a divergência entre a estrutura - fins típicos - do negócio e os fins que as partes pretendem atingir - ao que a doutrina costuma chamar de “processos insólitos”, “formas anormais”, “formas inusuais”; b) a intenção exclusiva de excluir ou diminuir o encargo tributário.<sup>613</sup>

Apresenta Alberto XAVIER, igualmente, a qualificação dessas espécies em: negócio indireto de exclusão, quando não há norma tributária que incida sobre o ato jurídico; negócio indireto impeditivo, que se insere no campo de incidência de uma norma de isenção; e o negócio indireto redutivo, que se subsume a uma situação fiscal menos gravosa.

Sustenta, de outra parte, que há normas tributárias em que o tipo legal apresenta como elemento essencial o resultado econômico. Em tais situações, o tipo alcança “(...) todos os fatos que o permitam atingir, sejam negócios diretos, sejam negócios indiretos”.<sup>614</sup>

Todavia, se o elemento essencial da norma tributária apresentar determinada estrutura negocial típica, a celebração do negócio indireto é capaz, validamente, de fazer com que o ato jurídico escape à incidência da norma.

---

<sup>611</sup> *Ibidem*, p. 241. Os aspectos relevantes da teoria de XAVIER serão objeto de crítica no decorrer da dissertação. Desde já, porém, manifesta-se o entendimento de que alguns dos exemplos citados caracterizam nítida hipótese de simulação, considerando o conjunto de atos ou negócios praticados.

<sup>612</sup> *Ibidem*, p. 243.

<sup>613</sup> *Idem*.

<sup>614</sup> *Ibidem*, p. 244

Acerca dessa teorização sobre o negócio jurídico indireto e suas conseqüências tributárias, é pertinente a observação de Cesar A. Guimarães PEREIRA, ao recordar que o elemento central da simulação está na contradecaração, que nega os efeitos aparentes do ato exteriorizado pelas partes. *Tanto na simulação quanto no negócio jurídico indireto, a declaração real corresponde à vontade das partes.*

*A distinção está em que, na simulação, parte da declaração de vontade é oculta; a parte ostensiva induz a uma apreciação errônea do conteúdo da declaração de vontade formulada pelas partes.* No negócio jurídico indireto, as partes declaram ostensivamente a sua vontade. Na simulação, as partes pretendem a aplicação, entre si, de regime jurídico distinto do que pretendem seja aplicado em suas relações com terceiros. No negócio jurídico indireto, as partes pretendem que o negócio praticado seja submetido a um só regime em todas as relações que o pressupõe.<sup>615</sup>

Desse modo, sustenta com acerto o autor, *que o negócio indireto pode se apresentar sob a forma de simulação*, devendo, portanto, ser desconsiderado em sua aparência, subsumindo-se à hipótese normativa que descreve a efetiva declaração de vontade nele envolvida.<sup>616</sup>

A par disso, concorda Cesar A. Guimarães PEREIRA com Alberto XAVIER: a distinção entre o negócio jurídico direto e o negócio jurídico indireto assume importância somente quando a previsão da norma de incidência tributária for construída mediante conceitos estruturais. Se a norma de incidência contiver um conceito funcional, segundo um determinado resultado econômico, nela subsumem-se tanto os negócios diretos quanto os indiretos. Nas palavras do autor:

Se a hipótese normativa é integrada por conceitos funcionais, abrange na definição do fato jurídico-tributário tanto o negócio jurídico direto quanto o indireto. Nesse caso, todos os negócios jurídicos (não simulados) que atinjam um determinado resultado estão abrangidos pela descrição normativa e subsumem-se à hipótese da norma. Nesse caso, não há que se falar em elisão tributária eficaz.<sup>617</sup> Ou haverá elisão tributária ineficaz (através de negócios

---

<sup>615</sup> *Elisão tributária e função administrativa*, p. 205. (sem grifos no original).

<sup>616</sup> *Ibidem*, p. 208. Sobre a desconsideração do negócio simulado, v. item 5.4, supra, p. 204.

<sup>617</sup> Sobre a distinção entre elisão eficaz e ineficaz, v. próximo capítulo, p. 217.



simulados) ou haverá evasão tributária (pelo descumprimento dos deveres tributários derivados da subsunção). (sic)<sup>618</sup>

---

<sup>618</sup> *Elisão tributária e função administrativa*. p. 244-245. v. transcrição do ensinamento do autor em nota de rodapé, na seção IV, item 3.2: “Tipicidade e vedação de analogia”, p. 147-148.

## 8. ELISÃO TRIBUTÁRIA EFICAZ E INEFICAZ

Em amplo estudo sobre o tema, Cesar A. Guimarães PEREIRA apresentou novos contornos para a elisão tributária. Expõe a seguinte definição para aquilo que qualifica como elisão tributária eficaz ou ineficaz:

Trata-se da construção do fato jurídico-tributário, através de ato jurídico receptício ou negócio jurídico simulado ou indireto, visando o enquadramento de tal ato ou negócio em hipótese normativa (ou área de omissão legislativa) tributariamente mais favorável em comparação com a hipótese normativa que, através de conceitos estruturais, descreve negócio direto (a) correspondente ao ato ou negócio dissimulado, (b) infirmado pelo ato ou negócio simulado ou (c) cujo objetivo ou resultado típico é equivalente ao objetivo ou resultado ulterior do negócio jurídico.<sup>619</sup>

A *elisão tributária eficaz*, no âmbito dessa definição, consistiria na conduta do contribuinte que, diante da hipótese de incidência construída sob conceito estrutural, pratica ato não simulado, qualificando-o fora da área de incidência da norma ou em área de omissão legislativa. Nessa hipótese, a elisão eficaz não é impugnável, seja do ponto de vista jurídico ou ético, não podendo a administração exigir qualquer dever tributário do contribuinte.<sup>620</sup>

Já a *elisão tributária ineficaz* é a conduta do particular que se processa por meio de atos ou negócios jurídicos simulados.<sup>621</sup> Todavia, se os meios empregados forem ilícitos - formas jurídicas ou elementos materiais -, a conduta passa para o campo da evasão fiscal.

Veja-se que o autor parte do entendimento de que a ilicitude não é condição inerente ao ato simulado. Entende que o ato simulado pode ou não apresentar essa condição, sendo que, no campo tributário, a ilicitude da simulação depende de norma expressa, consoante consta do artigo 73 da Lei n. 4.502/64.<sup>622</sup>

---

<sup>619</sup> *Elisão tributária e função administrativa*, p. 211.

<sup>620</sup> *Ibidem*, p. 213-214.

<sup>621</sup> *Ibidem*, p. 215.

<sup>622</sup> *Ibidem*, p. 228.

Compreende-se, porém, consoante já asseverado no item 5.4 desta seção,<sup>623</sup> que o negócio jurídico simulado - declaração de vontade não-real, conhecimento de ambas as partes envolvidas no negócio jurídico e prejuízo a terceiros -, constitui ato ilícito. Vale citar a opinião de Marcos Bernardes de MELLO, no sentido de que “(...) a simulação invalidante constitui, em essência, um ato contrário a direito, portanto intrinsecamente ilícito. Em qualquer situação resulta, sempre, violação de direito, donde, por consequência, implica infração de norma jurídica. O que efetivamente importa para configurar a simulação é o prejuízo a terceiros, inclusive à Administração Pública”.<sup>624</sup>

Além disso, diferentemente da legislação anterior, vigente na época do estudo de Cesar A. Guimarães PEREIRA, e que considerava o ato simulado anulável, o atual Código Civil qualifica a simulação como causa de nulidade do negócio jurídico, conforme preceitua o artigo 167.<sup>625</sup>

E, ainda, segundo o Código Civil, o negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo (artigo 169). Apenas subsiste o negócio jurídico dissimulado, se válido for na substância e na forma (artigo 167, *caput*, parte final).

Infere-se, portanto, que o negócio jurídico simulado, que causa prejuízo à administração tributária pela eliminação ou redução do tributo devido, constitui espécie do gênero dos atos ilícitos.

---

<sup>623</sup> “Simulação, dolo e fraude: hipóteses de evasão tributária”, p. 204.

<sup>624</sup> *Teoria do fato jurídico. Plano da validade*, p. 154.

<sup>625</sup> “Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º. Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I – aparentem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem.

II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º. Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado”.

Assim, sem adentrar na polêmica discussão sobre a ilicitude ou não do ato ou negócio inválido, adota-se a primeira posição;<sup>626</sup> e entende-se, dessa forma, ser perfeitamente cabível enquadrar o ato simulado no conceito de evasão tributária, sujeita à disciplina do artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional, nos termos até aqui expostos, não havendo necessidade de estabelecer a distinção proposta por Cesar A. Guimarães PEREIRA entre a elisão tributária eficaz e ineficaz.<sup>627</sup>

Não obstante, em face da riqueza da construção teórica do referido autor, que, evidentemente, não se resume aos aspectos aqui assinalados de passagem, seus ensinamentos serão retomados no decorrer do texto.

---

<sup>626</sup> Embora a maior parte da doutrina recuse ilicitude ao ato inválido, concorda-se com Marcos Bernardes de MELLO:

“No campo do direito privado, a invalidade afeta os atos jurídicos *lato sensu* (= negócios jurídicos e atos jurídicos *stricto sensu*) que infrinjam normas cogentes proibitivas e impositivas, afora os casos específicos de invalidade relativos ao sujeito (incapacidade, má-fé, quebra de equidade), ao objeto (ilicitude, imoralidade e impossibilidade), à forma e à perfeição da manifestação da vontade (= defeitos dos atos jurídicos). (...)

Ora, parece, claro, se a contrariedade a direito constitui o cerne da ilicitude e é, também, o fundamento da invalidade dos atos jurídicos, não é possível chegar-se a outra conclusão senão a de que o ato jurídico inválido integra o gênero fato ilícito *lato sensu*. É uma espécie de ato ilícito, o ato ilícito invalidante, que, na verdade, tem natureza especial, diferente dos outros atos ilícitos, porque recebe esse caráter de ilicitude por força da incidência de normas invalidantes, que atuam já dentro do mundo jurídico, no plano da validade. Ao entrar no plano da existência, o ato jurídico é, como qualquer outro, apenas ato jurídico. Ao alcançar o plano da validade, se há déficit em elemento nuclear de seu suporte fático, decorrente de específicas contrariedades a direito, sofre a incidência da norma invalidante, cuja consequência é torná-lo inválido (= nulo ou anulável), em razão de sua natureza ilícita. (...)

A invalidade, por isso, tem o caráter de uma sanção que o ordenamento jurídico adota para punir espécie de ato contrário a direito (= ilícito). (sic)” *Teoria do fato jurídico: plano da validade*, p. 45-46.

<sup>627</sup> O pensamento do autor é no sentido oposto. Entende que “Não é cabível, no Brasil, distinguir *elisão tributária (elusione fiscale)* de *economia de tributo (risparmio d'imposta)*. Não é necessário apartar a *elisão tributária* da *simulação fiscal*. É mais expressiva a idéia de *elisão tributária ineficaz*, uma vez que a simulação fiscal não se submete à prévia anulação judicial (por decorrência de norma expressa de direito tributário) e, exceto por normas limitadas como a do art. 73 da Lei n. 4.502 de 30.11.64, não é submetida à sanção”. *op. cit.*, p. 245 (Itálicos no original).

## 9. ELUSÃO TRIBUTÁRIA

Outra inovação pertinente ao estudo da elisão tributária no Brasil é aquela trazida por Heleno TÔRRES.

Para o referido jurista, o termo elisão tributária não pode ser utilizado para representar a conduta lícita do contribuinte objetivando a economia de tributos. Isso porque o vocábulo *elisão*, originário do latim *elisione*, significa o ato ou efeito de elidir, ou seja, eliminar, suprimir, o que não se coaduna com uma conduta legítima.<sup>628</sup>

Prefere o autor a utilização do verbo *eludir*, originário do latim *eludere*, que significa o ato de evitar ou esquivar-se com destreza, ou furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem, razão pela qual fala em *elusão* tributária<sup>629</sup> - à semelhança do espanhol *elusión* e do italiano *elusione*.<sup>630</sup>

---

<sup>628</sup> A imprecisão do vocábulo elisão para representar a conduta lícita do contribuinte, tendente à economia de tributos sobre determinada operação também já havia sido anotada por Antônio Roberto Sampaio DÓRIA, que, à falta de outros substantivos mais adequados, sugeria evitação ou evitamento. v. capítulo 2, supra, p. 188-189.

<sup>629</sup> *Limites ao planejamento tributário. Normas antielusivas (gerais e preventivas). A norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro.* p. 36. Não obstante ser correta a crítica do autor quanto à imprecisão do vocábulo elisão para representar o comportamento elusivo, ou seja, a legítima economia de tributos, é de se notar que a palavra “elusão” não consta no *Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa*, da ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS, assim como nos dicionários consultados - no Brasil, cf. Antônio HOUAISS, Aurélio Buarque de Holanda FERREIRA, MICHAELIS e, em Portugal, Novo Dicionário LELLO da Língua Portuguesa.

<sup>630</sup> A doutrina italiana distingue a *evasione fiscale* da *elusione fiscale* e ambas do *risparmio d'imposta* (economia de tributos).

Explica Francesco TESAURO que na *evasione* o fato jurídico tributário vem oculto, mascarado. É o que ocorre, por exemplo, quando o contribuinte confecciona documentos falsos ou não declara rendimentos obtidos. A hipótese, portanto, é idêntica ao conceito de evasão tributária utilizado na doutrina nacional, abrangendo condutas ilícitas praticadas pelo contribuinte.

Tanto na *evasione* quanto na *elusione*, continua o autor, a operação do contribuinte tem por objetivo não pagar o tributo. Mas na *elusione*, a operação é realizada com instrumentos lícitos e não ocultos, equando a *evasione* se vale de instrumentos ilícitos e do ocultamento da matéria tributável.

De outra parte, enquanto na *elusione* a conduta do contribuinte apresenta um resultado prático - econômico -, idêntico ou equivalente àquele considerado na norma eludida, no *risparmio d'imposta* o resultado prático é diverso.

No conceito de *risparmio d'imposta*, comportamento tido como lícito e legítimo, inclui-se, por exemplo, a idéia geral de *erosione*, ou seja, quando o contribuinte, em sua declaração de renda, apresenta, de forma legal e legítima, muitas deduções, ou se beneficia de rendimentos isentos, pagando, desse modo, um imposto menor do que aquele outro contribuinte que, apresentando os mesmos rendimentos, não possa usufruir das mesmas deduções ou benefícios. Também se inclui no conceito de *risparmio* a noção de *rimozione*, que ocorre quando o contribuinte, diante de um

Nos casos de elusão, o contribuinte, assumindo o risco pelo resultado de sua ação, com o objetivo de buscar uma tributação menos onerosa, utiliza meios atípicos, seja para evitar a ocorrência do fato jurídico tributário, seja para submetê-lo à incidência de norma menos onerosa.

Define, assim, a elusão tributária “(...) como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de “causa” (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária”. Ou, dito de outro modo, a “(...) elusão tributária consiste em usar negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de causa ou organizados com simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica”.<sup>631</sup>

Na opinião de Heleno TÔRRES, a elusão tributária, assim como na doutrina tradicional, difere da evasão, porque na primeira o procedimento do contribuinte é transparente, ou seja, não é oculto, não apresentando qualquer ato ilícito típico. Afasta o autor, porém, como já mencionado no capítulo 4 desta seção,<sup>632</sup> a utilização pura e simples do critério cronológico para distinção entre as duas figuras.<sup>633</sup>

Compreende-se que o principal destaque da teoria de Heleno TÔRRES é que ele não considera a *elusão tributária* como sinônimo de *legítima economia de*

---

comportamento econômico sujeito à tributação (v.g., a compra de um bem), escolhe a adoção de comportamento diverso daquele que seria tributado (v.g. a compra de um outro bem, com tributação menor ou isento). Diante disso, Francesco TESAURO resume o comportamento elusivo como aquele que contém as seguintes características: a) a adoção de um instrumento jurídico “anormal” ou diverso daquele que normalmente se usa para obter um determinado resultado; b) com esse instrumento, o contribuinte atinge o mesmo resultado que seria obtido com o instrumento jurídico “normal”, considerado pela lei tributária; c) a escolha do contribuinte por esse instrumento ocorre porque as vantagens fiscais obtidas fazem-no preferir o comportamento elusivo, não obstante eventual desvantagem jurídica causada pelo comportamento; d) finalmente, o instrumento jurídico “anormal” é utilizado com o fim – único ou prevalente – de eludir o tributo. *Instituzioni di diritto tributario*, p. 42-44 (síntese com tradução livre do original).

<sup>631</sup> *Direito tributário e direito privado*, p. 188-189.

<sup>632</sup> “A ocorrência do fato jurídico tributário ...”, p. 195.

<sup>633</sup> *Ibidem*, p. 190.

*tributos*.<sup>634</sup> Apesar de não se deparar com fraude ou outro ilícito típico, o contribuinte, na elusão tributária, age impulsionado pela “(...) escapatória, escamoteação, estratégia, subterfúgio, visando a prejudicar a aplicação da legislação tributária”.<sup>635</sup>

Entende o autor que a conduta elusiva qualifica-se como sendo um *ilícito atípico*, sujeitando-se, portanto, às sanções decorrentes dessa característica.

Fosse o agir elusivo uma conduta lícita, não se aplicaria qualquer norma tributária sancionatória, como é o caso da própria desconsideração dos atos ou negócios. Entendemos que a elusão é espécie de ilícito, sim, mesmo que os negócios aparentes sejam lícitos.

É erro grave confundir a licitude do negócio jurídico adotado pelas partes do negócio com os efeitos deste, principalmente em face da legislação tributária, tendo em vista o *princípio da relatividade dos efeitos contratuais* quando estes trazem prejuízos a terceiros.<sup>636</sup>

Esse parece ser o ponto central que distingue a teoria de Heleno TÔRRES. A licitude da conduta utilizada pelo contribuinte para obtenção da economia tributária não se confunde com a ilicitude “(...) que se dессome da qualificação atribuída à situação aperfeiçoada a partir da conformação de um dos pressupostos eleitos pelas normas do sistema, especiais ou gerais”.<sup>637</sup>

Esses pressupostos variam em cada ordenamento jurídico, dependendo do próprio conceito de elusão adotado pelo direito positivo de cada país. O controle de tais atos constitui uma tentativa de recomposição do sistema, que foi violado pela elusão. Esse controle pode ser feito por uma norma específica que estabeleça uma prévia tipificação da ilicitude, ou com base em uma norma geral antielusiva, fundada no conceito de ilícito atípico.<sup>638</sup>

---

<sup>634</sup> Ao contrário de Cesar A. Guimarães PEREIRA, portanto, aceita e defende o autor a diferenciação constante na doutrina italiana entre a *elusione fiscale* e o *risparmio d'imposta* - v. capítulo 8 supra: "Elisão tributária eficaz e ineficaz", p.217-219.

<sup>635</sup> *Limites ao planejamento tributário...*, op. cit., p. 36.

<sup>636</sup> *Direito tributário e direito privado*, p. 195.

<sup>637</sup> *Ibidem*, p. 195-196.

<sup>638</sup> *Idem*.

Relembrando a classificação das normas em primárias e secundárias - matéria já apreciada nesta dissertação -<sup>639</sup> Heleno TÔRRES anota que, no campo das ações ilícitas, que podem constituir hipóteses de normas secundárias, encontram-se aquelas condutas que contrariam as normas primárias modalizadas pelos modais deônticos “proibido” e “obrigatório” (V e O), que representam “tipos” adotados pelo direito positivo para efeito da aplicação das respectivas sanções. Essas são as chamadas *ilicitudes típicas*. Ao lado dessas, existem as ações ilícitas que decorrem do descumprimento de condutas “permitidas” (P), e que afetam princípios do sistema jurídico. São as chamadas *ilicitudes atípicas*, como são classificadas a fraude à lei, o abuso de direito e o desvio de poder, dentre outros.<sup>640</sup>

A qualificação de uma ação como ilícito atípico pressupõe, lembra Heleno TÔRRES, a) a existência de uma conduta permitida; b) a produção de um dano, intencional ou não, decorrente daquela conduta; c) a reprovação do dano em decorrência dos princípios que regem o sistema; d) a criação, a partir dessa reprovação e rejeição pelo sistema, de uma nova regra que limita o alcance da primeira, ao qualificar como proibidos os comportamentos que eram antes permitidos.<sup>641</sup>

Em resumo, entende Heleno TÔRRES que a conduta do contribuinte tendente a evitar, reduzir ou postergar o pagamento de tributos pode decorrer de: a) legítima economia de tributos, mediante a construção de negócios sujeitos a não-incidência, hipóteses menos onerosas ou isenção, no campo das opções tributárias (*elisão*); b) descumprimento direto das obrigações tributárias (*evasão*); c) inadimplência (voluntária ou por insolvência); d) simulação ou fraude à lei (*elusão*).<sup>642</sup>

Ou seja, defronte da obrigação tributária, o contribuinte pode:

---

<sup>639</sup> Cf. seção IV, item 2.2: "A estrutura lógico-formal da norma jurídica", p. 104-109.

<sup>640</sup> *Direito tributário e direito privado*, p. 196-197.

<sup>641</sup> *Idem*.

<sup>642</sup> *Ibidem*, p. 191.



(...) I) buscar evitar a incidência tributária sem contrastar frontalmente o ordenamento, mediante uma legítima economia de tributos. Mas também pode tomar condutas diversas, de tal modo que, não querendo II) descumprir a legislação diretamente (evasão), passa a buscar a “economia de tributos” mediante negócios III) simulados ou IV) organizados com estratégias e artifícios, de modo a afastar-se do campo da incidência ou a coincidir com hipóteses de incidência menos onerosas. Tudo em prejuízo da Fazenda Pública.<sup>643</sup>

Distintas, portanto, para Heleno TÔRRES as noções de *evasão tributária*, *legítima economia de tributos* (elisão) e, diferente das anteriores, a *elusão tributária*. Essa última, apesar de se caracterizar pela ausência de ilícitos típicos, está impregnada pelo dolo do contribuinte e pela violação indireta da lei, em fraude à lei ou abuso de direito, merecendo a reprovação e sanção do ordenamento jurídico, sanção essa que pode representar, inclusive, a desconsideração do negócio elusivo pela administração, para fins tributários.<sup>644</sup>

Também não considera Heleno TÔRRES que a utilização da finalidade negocial, como critério exclusivo, seja suficiente para distinguir os campos de elusão e evasão. Entende que tal critério, adotado por aqueles que defendem a denominada teoria econômica do direito tributário, não é suficiente para a determinação do objeto em análise.<sup>645</sup>

Nesse ponto, porém, consiste a principal diferença em relação à teoria tradicional da elisão tributária, porque Heleno TÔRRES entende relevante considerar a causa do negócio jurídico, nos termos do que dispõe os artigos 166, II, 145 e 140 do Código Civil.

A “causa” aqui referida não se confunde com a “finalidade negocial”. Explica Heleno TÔRRES que, “(...) como os sujeitos coincidem numa dada declaração

---

<sup>643</sup> *Limites ao planejamento tributário...*, op. cit., p. 39.

<sup>644</sup> Explicita o autor: “Desse modo, sendo o princípio da autonomia privada plenamente reconhecido pelo ordenamento, enquanto permissão para a criação de negócios jurídicos válidos, desde que os contribuintes, com a finalidade de evitarem algum efeito de incidência tributária, constituam atos ou negócios lícitos na aparência, mas ‘desprovidos de causa’, simulados ou com fraude à lei, a liberdade que o ‘permitido’ outorgava a esses sujeitos, ela há de sofrer a relativização dos seus efeitos, justificando-se, assim a aplicação de uma norma geral antielusiva, porquanto se tenha configurado um ilícito atípico no caso concreto. *Direito tributário e direito privado*. p. 198.

<sup>645</sup> *Direito tributário e direito privado*, p. 191.

de vontade, objetivada sob a forma de negócio jurídico, para atingir um determinado resultado (causa), a interpretação que se faça de tal negócio, como texto (contrato) e como fato, deve ir além da causa simplesmente como expectativa (o fim visado) e atentar primordialmente para o *resultado que seja concretamente perseguido*".<sup>646</sup>

Frisa novamente o autor que a interpretação dos negócios jurídicos visando a descoberta de sua respectiva "causa", "(...) *nada tem a ver com interpretação econômica do direito tributário ou similar doutrina*".<sup>647</sup> Isso porque essa análise, que pode ocorrer no âmbito do processo administrativo, mantém-se nos limites do ordenamento jurídico, sem avaliações finalísticas exteriores às suas próprias possibilidades.

Nesse contexto, prevê que o ato elusivo possa ser desconsiderado pela administração tributária nos seguintes termos:

A sanção de *desconsideração* do negócio jurídico, para os efeitos fiscais (Fisco como terceiro em relação às partes do negócio), ao não ser admitida a qualificação atribuída pelos particulares, na "forma", no "tipo" ou na "causa", somente poderá ser aplicada quando demonstrado que o usou de fraude à lei, simulação ou que se verifica carência de "causa" jurídica, i.e., de finalidade negocial juridicamente qualificada, portanto.<sup>648</sup>

Reconhece o autor, porém, que enquanto as noções de evasão e elisão tributária, nos termos em que postas pela doutrina tradicional, apresentam contornos nítidos, fundados na dicotomia lícito/ilícito, a idéia de elusão tributária é fugidia e, no ordenamento brasileiro, positivamente indeterminada, sendo em determinados casos difícil sua distinção de outras figuras jurídicas, especialmente a simulação.<sup>649</sup>

Portanto,

(...) somente com a constituição dos atos ou negócios jurídicos será possível definir se houve elusão, evasão ou economia legítima de tributos. Para tanto, primeiramente, caberá

---

<sup>646</sup> *Ibidem*, p. 194.

<sup>647</sup> *Ibidem*, p. 195.

<sup>648</sup> *Ibidem*, p. 195.

<sup>649</sup> *Limites ao planejamento tributário...*, *op. cit.*, p. 39.

verificar a idoneidade do negócio jurídico realizado entre os particulares, sua adequação e licitude e se ele é o instrumento hábil para alcançar o objetivo pretendido. Em outras palavras, impende confirmar a funcionalidade da forma em relação à causa do negócio jurídico visado pelas partes, em relação ao qual o resultado auferido estaria sujeito à tributação, ou seja, se o que as partes pretendem e o que elas efetivamente fazem são permitidos pelo ordenamento positivo, e se está alinhado com um causa adequada e compatível.<sup>650</sup>

Como referido no capítulo anterior, os demais ensinamentos da elaboração teórica do referido autor serão retomados no decorrer do texto.

---

<sup>650</sup> *Direito tributário e direito privado*, p. 198.

## 10. O CONTROLE DO COMPORTAMENTO ELUSIVO – NORMAS PREVENTIVAS ESPECÍFICAS E GERAIS ANTIELISÃO

### 10.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

A busca de um marco preciso entre os limites legítimos e ilegítimos do comportamento do contribuinte objetivando a prática de atos ou negócios que importem a economia de tributos, ainda que com idêntico resultado econômico àquele ato ou negócio que se subsume à norma-padrão de incidência tributária, passa, necessariamente, pela análise dos métodos pelos quais se controla, se evita e ou se desconsidera tais atos ou negócios.

Helena Taveira TÔRRES lembra que a tendência contemporânea dos Estados modernos é assumir uma postura mais severa diante do comportamento elusivo.<sup>651</sup>

Também Franco GALLO observa que, somente em tempos relativamente recentes, tem-se observado que em muitos países da Europa o tema da elisão tributária constitui o aspecto central de uma política tributária que tem em mira a igualdade e a eliminação da erosão da base imponible e não somente a repressão da evasão tributária.<sup>652</sup>

Essa tendência, comum a todos os Estados Modernos, pode ter um objetivo puramente fiscal, no sentido de manter ou aumentar os níveis de arrecadação, ou apresentar escopos mais nobres, como atribuir a máxima efetividade possível aos

---

<sup>651</sup> *Limites ao planejamento tributário ...*, op. cit., p. 55.

<sup>652</sup> “Sólo en tiempos relativamente recientes nos hemos dado cuenta que en muchos países de Europa el tema de la elusión fiscal constituye el momento central de una política fiscal que tiene como punto de mira la igualdad y la eliminación de la erosión de la base imponible y no sólo la represión de la evasión”. Prólogo a la segunda edición. In: Tulio ROSEMBUJ. *El fraude de ley, la simulación, y el abuso de las formas en el derecho tributario*, p. 14.

princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da solidariedade social na contribuição para as despesas do estado.

O modo pelo qual se concretiza tal conduta do estado, evidentemente, varia de acordo com a política fiscal de cada país e deve observância aos limites estabelecidos em cada ordenamento jurídico, os quais, em sua maioria, não permitem que o controle dos atos praticados pelo contribuinte torne nula a autonomia privada, decorrente do princípio geral da liberdade, comum a todos os Estados Modernos.

Helena Taveira TÔRRES anota que, diante da elisão, ou na dicção do autor, da elusão tributária, as várias legislações nacionais podem estabelecer normas de diversas naturezas: a) nos países de tradição anglo-saxônica, a elusão normalmente é controlada por meio de construções jurisprudenciais, aplicando a teoria da substância sobre a forma, mediante o uso do *business purpose test*, ou teste da intenção negocial; b) outros países controlam as operações elusivas por meio de normas de prevenção, tipificando, de forma antecipada, as diversas hipóteses de comportamento elusivos, conforme vão sendo identificados; c) outros ordenamentos possuem exclusivamente normas gerais antielusivas, específicas para a seara tributária; d) há ordenamentos, ainda, que combinam normais gerais com as normas de prevenção ou correção; e) por fim, não se esquece de aventar a possibilidade de estados não possuírem qualquer tipo de norma antielisão, seja geral ou de correção, considerando esse tipo de comportamento sempre lícito e permitido.<sup>653</sup>

Segundo esclarece Francesco TESAURO, o legislador dispõe, fundamentalmente, de duas técnicas para combater a elisão fiscal. Estabelecer uma ou mais normas de caráter geral, ou criar normas específicas para determinadas hipóteses, baseadas, normalmente, em situações concretas nas quais se verifica, de modo costumeiro, o procedimento elusivo.<sup>654</sup>

---

<sup>653</sup> *Limites ao planejamento tributário ... op. cit.*, p. 56.

<sup>654</sup> “Il legislatori dispone, fundamentalmente, di due tecniche per fronteggiare l’elusione: porre (una o più) norme di carattere generale, oppure porre norma specifiche”. *Istituzioni di diritto tributario*, p. 44-45.

Essa também é a anotação de Franco GALLO,<sup>655</sup> César García NOVOA<sup>656</sup> e Luis Manuel Alonso GONZÁLES,<sup>657</sup> o que confirma que esses procedimentos são comuns a maioria dos estados.

Cabe aqui fazer breve referência sobre esses dois modelos centrais de prevenção ou repressão da elisão tributária.

## 10.2 NORMAS PREVENTIVAS ESPECÍFICAS OU DE CORREÇÃO

As normas específicas, também chamadas de prevenção ou de correção, combatem a elisão tributária tipificando o comportamento elusivo a fim de inseri-lo na hipótese de incidência do tributo.

Nesses casos, observando os comportamentos mais frequentes por meio dos quais o contribuinte pratica atos ou negócios objetivando o não pagamento ou a redução de tributos, o legislador pode criar hipótese de incidência suplementar àquela já existente.<sup>658</sup> De outro modo, pode o legislador estabelecer, por meio de presunções ou ficções legais, normas cuja hipótese tenham por objetivo subsumir condutas à norma-padrão geral do tributo, de modo a evitar o comportamento elusivo.

Confirma a assertiva César Garcia NOVOA, ao asseverar que podem ser qualificadas como cláusulas especiais, específicas ou *ad hoc*, “(...) aquéllas dispuestas en la ley para un supuesto concreto, y que pueden adoptar las formas de hechos imposables complementarios, presunciones, o, incluso, ficciones tributarias”.<sup>659</sup>

---

<sup>655</sup> Prólogo a la segunda edición. In: Tulio ROSEMBUI, *El fraude de ley...* op. cit. p. 14.

<sup>656</sup> *El Derecho Comunitario Europeo ante el fraude y la elusión fiscal. Aportaciones del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea*, p. 315.

<sup>657</sup> *Cláusula general antielusión. Experiencia española y europea. Últimas tendencias jurisprudenciales*, p. 152

<sup>658</sup> A elisão ocorre, consoante já anotado, normalmente por meio de atos ou negócios atípicos, anômalos, atingindo resultado econômico equivalente ao ato típico ou regular que almejava realizar, e que estaria sujeito à norma de incidência tributária.

<sup>659</sup> *El Derecho Comunitario ...*, op. cit., p. 315.

Essa elaboração legislativa, porém, no direito brasileiro, está adstrita ao núcleo constitucional da hipótese de incidência do tributo, consoante já asseverado em outra oportunidade.<sup>660</sup>

A construção de normas específicas e preventivas, tendentes a evitar o comportamento elusivo, apresenta dois aspectos negativos fundamentais. Em primeiro lugar, ocasiona a denominada inflação legislativa, tornando o ordenamento jurídico tributário mais complexo e, em consequência, mais sujeito a inconstitucionalidades e imperfeições que prejudicam a consecução da almejada justiça tributária.

De outra parte, de tal aspecto negativo decorre outro, que consiste na abertura de novas possibilidades de elisão. Isso porque, como anota Francesco TESAURO, a norma antielisão específica também pode ser elidida.<sup>661</sup> Assim, ao tornar o ordenamento positivo tributário mais complexo, com a criação de normas específicas para situações peculiares, não inibe o legislador a atividade elusiva, mesmo porque, é senso comum que o legislador jamais poderá prever todas as possibilidades que se abrem na realização de atos e fatos no tecido social, sendo que o direito atua sempre após a realidade e, normalmente, é esta que conforma e inspira a modificação do primeiro.

### 10.3 NORMAS GERAIS DE REPRESSÃO À ELISÃO

Outra forma de prevenir a conduta elusiva é por meio das chamadas normas gerais. Tais normas podem estabelecer uma hipótese de incidência de forma mais ampla possível, de sorte a abarcar no antecedente normativo, o maior número de

---

<sup>660</sup> Seção IV, item 3.8 p. 170-175, “Practicalidade, presunções e ficções no direito tributário”.

<sup>661</sup> “Le norme specifiche risolvono un problema specifico, ma non è detto che lo risolvono definitivamente: anche la norma antielusiva potrebbe essere elusa. *Istituzioni di diritto tributario*, p. 44-45. O autor utiliza o termo *elusione*, segundo critério adotado na doutrina italiana. v. nota de rodapé no capítulo 9, p. 220.

condutas praticadas pelo contribuinte. A vagueza ou a indeterminação de conteúdo da hipótese, nesses casos, não quer significar a ausência de limites no ato de subsunção, mas sim, a maior flexibilidade que tem o aplicador da lei ao criar as normas individuais e concretas. De outra maneira ou conjuntamente com a anterior, algumas normas outorgam à administração tributária, a prerrogativa de desconsiderarem, para efeitos tributários, os atos ou negócios jurídicos que o ordenamento jurídico julgue inaptos para obterem a vantagem tributária almejada pelo contribuinte.

Nesse sentido, explica César García NOVOA, tendo em mira as normas antielisão do direito europeu:

Por su parte, las cláusulas antielusorias generales pueden ser definidas como estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, em suma, consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes em desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio, para aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir. Estas cláusulas generales son de expresión abierta y abstracta y aparecen previstas para aplicar a un número indefinido de casos, y en ello se diferencian de las 'cláusulas específicas' ou *ad hoc*.<sup>662</sup>

Como é de se esperar, o conteúdo e o alcance dessas normas gerais variam em cada ordenamento jurídico, de acordo, principalmente, com as possibilidades que cada sistema constitucional oferece, podendo albergar critérios como a fraude à lei, o abuso de direito, a finalidade negocial, ou mesmo criar critérios específicos para as hipóteses de desconsideração do ato ou negócio privado para efeitos tributários.

A análise do direito comparado indica que as normas gerais antielisão estão fundadas basicamente nas concepções de abuso do direito ou de prevalência da substância sobre a forma (Alemanha), fraude à lei (Espanha), ou no teste da intenção negocial - *business purpose test* - do direito anglo-saxão, segundo o qual a elisão tributária é abusiva e inválida quando o contribuinte se afasta do propósito mercantil

---

<sup>662</sup> *El Derecho Comunitario Europeo ... op. cit.* p. 315.



de suas atividades, realizando atos ou negócios que têm por único, ou predominante, objetivo, obter benefícios fiscais.

Heleno Taveira TÔRRES esclarece que a teoria da prevalência da substância sobre a forma, da *step transaction*<sup>663</sup> e a regra do teste de intenção negocial, formam o gênero das hipóteses de controle dos atos elusivos no direito comparado. Em alguns países, esclarece, esses critérios foram adotados pela legislação, como no caso da Alemanha, Áustria e Luxemburgo. Em outros, apresentam-se como princípios de interpretação (Países Baixos e Noruega), numa espécie de orientação legislativa para a aplicação das normas tributárias.<sup>664</sup>

Ricardo Lodi RIBEIRO lembra que, na Alemanha, a “elisão abusiva” é predominantemente combatida por meio do abuso de forma, aplicada ao direito tributário com base na figura da fraude à lei do direito civil. Apesar de existir norma específica no Código Tributário alemão, anota o referido autor que, segundo a doutrina alemã, a existência de uma cláusula especificamente tributária seria até mesmo dispensável, porquanto o reconhecimento da fraude à lei não é exclusividade do direito tributário.<sup>665</sup>

Tulio ROSEMBUJ noticia que o artigo 24 da Ley General Tributaria espanhola, estabelece que é vedado o emprego da analogia para estender além de seus termos estritos o âmbito da hipótese de incidência, ou das isenções ou bonificações, mas ressalva que, “(...) para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos y actos o negocios jurídicos realizados com el propósito de eludir el pago del tributo siempre que produzan um resultado equivalente al derivado del hecho imponible”.<sup>666</sup>

---

<sup>663</sup> A expressão em inglês refere-se a transações comerciais ou financeiras realizadas mediante sucessivos atos ou negócios jurídicos.

<sup>664</sup> *Limites ao planejamento tributário...*, op. cit., p. 58.

<sup>665</sup> *O abuso de direito no planejamento fiscal e a cláusula geral antielisiva*, p. 345.

<sup>666</sup> *El fraude de ley, la simulación, y el abuso de las formas en el derecho tributario*, p. 107.

José Casalta NABAIS informa a existência, em Portugal, de uma cláusula geral antiabuso, prevista no n. 2 do artigo 38 da Lei Geral Tributária, com redação atual atribuída pela Lei n. 30-G/2000, segundo a qual “(...) são ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”.<sup>667</sup>

Ricardo Lodi RIBEIRO recorda que a legislação francesa adota a repressão ao abuso de direito, prevista no artigo 64 do Livro de Procedimentos Fiscais, sendo que a expressão *dissimulação* ali contida é de significação ampla, abarcando não só os casos de evasão tributária, mas também as modalidades de abuso de direito. Semelhante sistemática é adotada na Bélgica e na Suíça, prestigiando o abuso de direito.<sup>668</sup>

Nos Estados Unidos, prevalece a construção dos tribunais em torno da teoria da intenção negocial - *business purpose test* -, por meio da qual a administração tributária investiga a intenção negocial do contribuinte. Desse modo, se o negócio não possui motivação econômica, tendo por único objetivo a economia tributária, a administração pode desconsiderá-lo, aplicando a lei tributária ao negócio jurídico subjacente.<sup>669</sup>

A Itália, assevera Heleno TÔRRES, não possuía uma norma geral antielusão, sendo que a tendência foi sempre corrigir as imprecisões legais por meios legislativos. Contudo, em 1997, criou uma regra que pode praticamente ser considerada como sendo geral antielusão. Aplicável nos casos de fusão, cisão, transferência de ativo,

---

<sup>667</sup> *Direito fiscal*, p. 219.

<sup>668</sup> *O abuso de direito no planejamento fiscal e a cláusula geral antielisiva*, p. 346-347.

<sup>669</sup> *Ibidem*, p. 348.

troca de ações, cessões de créditos, trocas de participações, determina que “(...) são inoponíveis à Administração Financeira, os fatos e os negócios, inclusive os coligados entre si, privados de válidas razões econômicas, organizados para desviarem-se de obrigações ou vedações previstas pelo ordenamento e para obter reduções de impostos ou restituições, de outro modo indevidos. (sic)”.<sup>670</sup>

Esses dois sistemas de controle da elisão, quais sejam, as normas específicas de prevenção ou correção e as normas gerais de repressão, não se excluem, podendo ser aplicados em conjunto. Tudo dependerá de cada ordenamento jurídico e dos limites e possibilidades nele contidos.

Franco GALLO critica aqueles que defendem serem as normas específicas de prevenção os únicos meios legítimos para o controle da elisão tributária. Trata-se de entendimento resultante de um excesso de formalismo jurídico, aplicado sempre em prejuízo dos interesses tributários. Essa opinião formalística é fundada em um exacerbado conceito de certeza do direito, sobre o discutível postulado da absoluta intangibilidade dos esquemas típicos formais e rígidos e sobre a indefectível sobreposição desses esquemas sobre a realidade econômica e o real jogo de interesses. Assim, na opinião do autor, “(...) el legislador tributario debería reaccionar con tales excesos lógicos-formales siguiendo una vía que hace ya tiempo que permanece abierta por las otras ramas del Derecho (sobre todo el Derecho comercial y el administrativo)”.<sup>671</sup>

Essa perspectiva não significa, porém, adverte Franco GALLO, aderir de forma absoluta à segunda modalidade de prevenção da elisão acima mencionada, ou seja, às chamadas normas gerais antielisão. O ideal, na opinião do autor, é que o sistema tributário faça uma mescla adequada entre os dois mecanismos, mantendo em certos casos as normas singulares de prevenção à elisão e preocupando-se, ao mesmo tempo, em individualizar em termos gerais *la elusión ilegítima* na realização de atos,

---

<sup>670</sup> *Limites ao planejamento tributário...*, op. cit., p. 66.

<sup>671</sup> Prólogo a la segunda edición. In: Tulio ROSEMBUJ. *El fraude de ley .. op. cit.*, p. 15.

singulares ou funcionalmente coligados, com o fim único de elidir as normas tributárias que tenham classificação taxativa.<sup>672</sup>

Em sentido contrário, Victor UCKMAR, conterrâneo de Franco GALLO, é partidário da adoção de hipóteses de incidência complementares, presunções e ficções (medidas preventivas específicas) como reação do ordenamento jurídico à elisão tributária, não concordando, portanto, com as denominadas normais gerais antielisão.<sup>673</sup>

Como já asseverado em mais de uma oportunidade, compreende-se que a utilização dessas várias formas legais, tendentes a evitar a elisão, varia em cada estado, de acordo como o sistema constitucional próprio, não sendo correta a mera transposição ou negação absoluta de um ou outro sistema para o direito brasileiro.

É o direito positivo brasileiro, à luz das possibilidades e exigências conferidas e estabelecidas pela Constituição Federal, que irá estabelecer quais são os comportamentos tendentes à economia de tributos considerados permitidos e legítimos, ou ilícitos e ilegítimos.

Assim, deixa-se de analisar com maior profundidade a legislação estrangeira para verificar, avaliar e julgar o que dispõe o direito positivo nacional sobre o tema. A crítica da doutrina alienígena quanto à legislação existente em outros países será utilizada, quando pertinente, para compreensão da problemática interna.

---

<sup>672</sup> *Idem.*

<sup>673</sup> Tax Avoidance/Tax Evasion-General. Apud: Luis Manuel Alonso GONZÁLEZ. *Cláusula general antielusión ...*, op. cit. p. 156.

## **11. A ELISÃO NO DIREITO POSITIVO BRASILEIRO**

### **11.1. INTRODUÇÃO**

Entre o território aberto ao contribuinte para, de forma legítima, praticar atos ou negócios jurídicos que importem economia de tributos, e o terreno no qual essa conduta passa a ser considerada contrária ao direito, ilícita, portanto, há, como se pode perceber do estudo desenvolvido até o presente momento, um espaço que às vezes se torna de difícil identificação.

Tal dificuldade de compreensão do tema, que tem como pano de fundo, consoante já visto, a colisão de princípios constitucionais, reflete-se na legislação nacional, que enfrenta com adversidade a forma de tratar a evasão e a elisão tributárias, dando origem a questionamentos e controvérsias muitas vezes infundáveis e que se arrastam há vários anos.<sup>674</sup>

### **11.2. O ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Esse debate voltou à pauta do dia com a introdução de um parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, pela Lei Complementar n. 104, de 10/01/2001, assim disposto: “*Art. 116. (...) Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos*

---

<sup>674</sup> v. no capítulo 3, supra, p. 192, as três fases dos debates sobre a elisão tributária, na dicção de Marco Aurélio GRECO.

*elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.*<sup>675</sup>

Tal norma, que teria sido inspirada em modelo francês, tinha por objetivo constituir-se em uma cláusula geral antielisão, tal como consta em outros ordenamentos jurídicos. Esse, ao menos, era o objetivo expresso na exposição de motivos do projeto da Lei Complementar n. 104/2001:

(...)

6. A inclusão do parágrafo único ao artigo 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.<sup>676</sup>

A alteração legislativa inspirou toda sorte de interpretações, fundadas, na maioria das vezes, em paradigmas axiológicos diversos, levando a entendimentos de um ao outro extremo das possibilidades abertas pelo trabalho hermenêutico. Discute-se, assim, o conteúdo, o alcance e a constitucionalidade da nova disposição legal contida no Código Tributário Nacional.

### **11.2.1 Norma geral antielisão/antiabuso?**

Para alguns doutrinadores, a disciplina prevista no novo parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional não padece de qualquer vício, encontrando respaldo na própria Constituição Federal, notadamente nos princípios da capacidade contributiva e da isonomia perante a tributação, inexistindo violação a qualquer garantia ou direito dos contribuintes. Trata-se de específica norma antielisão, não

---

<sup>675</sup> A regulamentação do procedimento a que se refere a norma complementar ocorreu com a edição da Medida Provisória n. 66/2002. Todavia, essa Medida Provisória, na parte em referência, não foi convalidada em lei, razão pela qual se entende desnecessária a crítica pontual aos termos em que elaborada a norma regulamentadora.

<sup>676</sup> Mensagem n. 1.459. In: *Diário da Câmara dos Deputados*. n. 48931. 16 de outubro de 1999, p. 47.

abrangendo os casos de simulação, que continuam submetidos à disciplina do artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional.<sup>677</sup>

De um modo geral, com algumas divergências pontuais, pode ser enquadrado nessa categoria o pensamento de Ricardo Lobo TORRES, para quem a norma tem origem no modelo francês de repressão à dissimulação de contratos,<sup>678</sup> e proíbe o *abuso de direito*,<sup>679</sup> utilizado para encobrir a obrigação tributária.<sup>680</sup>

Também nesse sentido, Aldemário Araújo CASTRO destaca que a norma em referência não agride a legalidade tributária e não contraria o preceito que veda a cobrança do tributo com base na analogia.<sup>681</sup>

Ricardo Lodi RIBEIRO aponta que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional copiou o modelo francês, ao prever uma fórmula ampla de combate ao abuso de direito, o que é revelado pela utilização da expressão *dissimulação*, contida no referido dispositivo pátrio, que, a exemplo do direito francês,

---

<sup>677</sup> V. item 5.4, supra: “Simulação, dolo e fraude: hipóteses de evasão tributária”, p. 204.

<sup>678</sup> “Tanto a ‘chamada’ interpretação econômica, quanto a interpretação civilista ou conceptualista, que predominaram até aproximadamente a década de 60 do século XX, época da vigência cultural positivista, se esgotaram pelas posições radicais adotadas. O pluralismo metodológico que as substituiu, fundado na interpretação apegada a valores e princípios, abre-se para a harmonia entre direito e economia e para a condenação da elisão abusiva. De modo que a LC n. 104/2001, ao introduzir no direito brasileiro norma geral antielisiva e contra-análoga, sob a inspiração do princípio da transparência e sob a influência direta da legislação francesa, criou uma exceção à proibição de analogia do art. 108, § 1º, do CTN e se pôs em harmonia com os países mais importantes e democráticos da Europa e da América do Norte no combate ao abuso do direito no campo tributário. (sic)” *A chamada “interpretação econômica do direito tributário”, a Lei Complementar 104 e os limites atuais do Planejamento Tributário*, p. 244.

<sup>679</sup> Sobre a noção de abuso de direito, v. capítulo seguinte.

<sup>680</sup> “Não trouxe [a norma em exame] nenhuma regra anti-simulação ou antievasão, como pretendeu a doutrina positivista de índole formalista, porque opera no plano da *mens legis*, impedindo a interpretação dissimuladora do fato gerador abstrato, e não a dissimulação dos fatos concretamente ocorridos, como acontece na dissimulação presente na simulação relativa”. *O abuso do direito do Código Tributário Nacional e no novo Código Civil*, p. 50 (esclareceu-se nos colchetes).

<sup>681</sup> “Ademais, também importa salientar, a norma geral antielisiva não tangencia ou flexibiliza a legalidade tributária. Não consagra a tributação por analogia, nem a chamada interpretação econômica do fato gerador. Ao viabilizar a descon sideração, seria melhor dizer ‘requalificação’ do fato, terá necessariamente que apontar ou encontrar um situação descrita na lei tributária (como fato gerador ou hipótese de incidência). A autoridade fiscal terá, para apurar o tributo devido, de aplicar (por subsunção) uma base de cálculo e uma alíquota diretamente relacionadas com uma hipótese de incidência estabelecida em lei. Portanto, aplicará a lei tributária A ou a lei tributária B”. *Norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único, do CTN): constitucionalidade e outros aspectos relevantes*, p. 52.

engloba as modalidades de fraude à lei, abuso de forma, desconsideração da personalidade jurídica e o teste da intenção negocial.<sup>682</sup>

Ainda nessa perspectiva, estão Edison Carlos FERNANDES<sup>683</sup> e João Dácio ROLIM.<sup>684</sup>

Marciano Seabra de GODOI vislumbra no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, a figura da “fraude à lei tributária”, à semelhança do que já existe em outros países, como a Espanha. Tal disciplina não se aplica às hipóteses de simulação, figura inserta no âmbito da evasão tributária. Na expressão *dissimular* - e não simular - prevista no indigitado artigo 116, há uma realidade - a ocorrência do “fato gerador” - e uma cobertura, um disfarce promovido por atos ou negócios jurídicos, e o legislador ordena que tais disfarces sejam desconsiderados<sup>685</sup>. Assim, conclui o autor:

Com o advento do parágrafo único do artigo 116 do CTN, criou-se um suposto de que, mesmo não havendo atos ou negócios simulados, o planejamento tributário pode ter sua eficácia desconsiderada pela administração tributária, desde que esta demonstre (certamente é a Administração que tem o ônus da prova) que tal planejamento baseou-se na prática de atos e/ou negócios jurídicos que buscam dissimular a ocorrência do fato gerador se aproveitando da letra da lei civil, comercial, societária etc, de maneira a vulnerar

---

<sup>682</sup> “(...) 2. A elisão fiscal abusiva viola o valor da justiça, bem como os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, obrigando o Estado a criar tributos que, independentemente de revelarem capacidade contributiva, não são passíveis de planejamento fiscal. 3. A elisão fiscal que deve ser afastada é a prática abusiva, baseada na dissimulação do fato gerador, que não pressupõe necessariamente a prática de ato ilícito como ocorre na simulação. 4. O combate à elisão abusiva efetiva-se por meio da interpretação aberta aos valores, da utilização da teoria do abuso de direito e das cláusulas antielisivas. (...) 12. O Brasil, por meio do parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, adotou o modelo francês, ao eleger uma fórmula ampla de combate ao abuso de direito, o que é revelado pela utilização da expressão *dissimulação*, contida no referido dispositivo pátrio, que engloba as modalidades de fraude à lei, abuso de forma, desconsideração da personalidade jurídica e o teste da intenção negocial. 13. A cláusula geral antielisiva brasileira é compatível com a Constituição Federal, uma vez que não fere o princípio da legalidade e não autoriza a utilização da integração analógica. Ainda que resvasse na analogia, tal cláusula consistiria uma exceção legítima ao artigo 108, § 1º, do CTN”. *O abuso de direito no planejamento fiscal e a cláusula geral antielisiva*, p. 357-358.

<sup>683</sup> *Mini reforma tributária comentada*, p. 73-83.

<sup>684</sup> *Considerações sobre a norma geral antielisiva introduzida pela Lei Complementar 104/2001*, p. 131-143.

<sup>685</sup> *A figura da “Fraude à Lei Tributária” prevista no Art. 116, parágrafo único do CNT* (sic), p. 101-114.



completamente a estrutura típica dos atos e negócios privados. A partir dessa diferenciação, o terreno da verdadeira “elisão” fica reservado àquelas práticas pelas quais a empresa ou o indivíduo escolhe formas jurídicas alternativas que, ademais de implicar menor pressão tributária, guardam um mínimo de correspondência com a estrutura típica definida pelo legislador ao criar e regular tais atos e negócios jurídicos no direito privado (sic).<sup>686</sup>

Com essa interpretação, entende Marciano Seabra de GODOI, confere-se efetividade ao princípio da igualdade tributária e da capacidade contributiva e, ao mesmo tempo, preserva-se a liberdade dos agentes econômicos de tomarem suas decisões em função das conseqüências tributárias envolvidas.<sup>687</sup>

No mesmo rumo, mas sob outro enfoque, Ivan Tauil RODRIGUES destaca que, a partir da edição da nova redação do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, tem-se verdadeira norma geral antielisão, a qual importa o reconhecimento de duas realidades, ambas capazes de gerar efeitos no mundo jurídico: “(...) a realidade que emerge da descrição dos fatos e formas utilizadas e a realidade que emerge da compreensão do contexto da (inter) subjetividade que animou e anima os atos praticados e negócios celebrados”.<sup>688</sup>

O critério para a distinção entre as duas realidades é a boa ou má-fé com que se estruturam os negócios praticados pelo contribuinte. A boa-fé, nesse contexto, “(...) há de ser reconhecida como modelo de conduta, ou conduta-modelo (...), sendo de acordo com a boa-fé comportamentos adotados pelos contribuintes, e também pelo fisco, que homenageiam a confiança e não se dirigem a obstacularizar a realização de objetivos, fins e valores por ambos efeitos (...)”, para o que se deve aplicar e adequar tanto o conceito de boa-fé objetiva como o de boa-fé subjetiva.<sup>689</sup>

Marco Aurélio GRECO não considera a disposição legal em exame como a mais adequada para uma regra antielisão, mas vislumbra sua aplicabilidade sem ofensa

---

<sup>686</sup> *Ibidem*, p. 122.

<sup>687</sup> *Ibidem*, p. 123.

<sup>688</sup> *O princípio jurídico da boa-fé e o planejamento tributário. O pilar hermenêutico para a compreensão de negócios estruturados para obter economia tributária*, p. 39-40.

<sup>689</sup> *Ibidem*, p. 42.

à Constituição Federal, mediante alguns requisitos. Entende que descon sideração dos atos ou negócios jurídicos praticados pelos particulares não pode ser efetivada por um agente fiscal ou por um órgão unipessoal da administração fazendária, mas sim por um órgão colegiado, composto também por representantes da sociedade civil. Isso porque, a exemplo do que já foi exposto nesta dissertação,<sup>690</sup> subjacente ao tema da elisão, está em jogo o conflito de valores constitucionais opostos; de um lado, a capacidade contributiva que aponta para a necessidade de assegurar a plenitude das incidências tributárias legalmente previstas e, de outro, a liberdade de iniciativa e a liberdade contratual, que apontam no sentido de os sujeitos passivos buscarem exercê-las de modo a obter a menor carga tributária legalmente possível. Sendo o fisco necessária e invariavelmente parte na relação jurídico-tributária, não estaria nenhum órgão unipessoal ou unilateral da administração tributária apto a compor, de uma forma equilibrada esses princípios colidentes, de modo a apurar, no caso concreto, o seu ponto de equilíbrio.<sup>691</sup>

Ao contrário do que defendeu anteriormente, a partir da entrada em vigor do novo Código Civil, Marco Aurélio GRECO entende que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional não se destina às hipóteses de abuso de direito e fraude à lei, as quais, a partir do novo Código, passam a ser consideradas práticas ilícitas, e, portanto, sujeitam-se à aplicação do artigo 149 do Código Tributário Nacional; ou seja, o mesmo dispositivo aplicável às hipóteses de dolo, fraude e simulação,<sup>692</sup> permitindo-se à administração a descon sideração do ato e o lançamento de ofício.<sup>693</sup>

---

<sup>690</sup> Cf. “Apresentação”, p. 14-16 e seção IV, *passim*.

<sup>691</sup> *Planejamento tributário*, p. 438-440.

<sup>692</sup> v. capítulo 5, *supra*, 198-207, “Elisão, simulação, fraude e dolo”.

<sup>693</sup> Antes: *Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN*. Nesse texto, GRECO fundamenta a aplicação da referida disposição à vista do reconhecimento do abuso de direito e na fraude à lei. Mantém, porém, a advertência formulada naquele texto no sentido de não se tratar de aplicação da lei por analogia. “A vedação da analogia, no que se refere à amplitude e aplicabilidade da previsão legal do fato gerador continua intacta. Se a lei prevê como fato gerador o fato ‘A’, não cabe a utilização da analogia para estender a previsão para alcançar o fato ‘B’. Porém, se a lei prevê o fato

Portanto, para Marco Aurélio GRECO, as demais hipóteses, notadamente os negócios indiretos não praticados com simulação, fraude à lei ou abuso de direito, é que ficarão sujeitos à regulamentação do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, norma que, por possuir eficácia limitada, está sujeita à edição de lei ordinária que regulamente o procedimento de desconsideração,<sup>694</sup> na qual deverão ter destaque os direitos e garantias individuais, notadamente o contraditório e a ampla defesa, os princípios que norteiam a administração pública (CF, art. 37), a necessidade de um órgão julgador colegiado, formado também por representantes da sociedade e a ausência de imposição de penalidade ao contribuinte, quando, apesar da desconsideração do ato ou negócio jurídico, ficar demonstrada a ausência de má-fé do sujeito passivo, mas tão-somente a divergência de qualificação quanto a fatos certos que foram colocados à disposição da Administração.<sup>695</sup>

Merece consideração, igualmente, a opinião de Heleno TÔRRES, no sentido de que o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, trata-se efetivamente de uma norma antielusão, considerando o conceito de “elusão” tributária adotado pelo autor e exposto no capítulo 9 supra<sup>696</sup>. Tal norma, porém, não equivale materialmente a outras normas de idêntico nome encontradas no direito americano e europeu, não se aplicando ao caso em apreço, as noções de abuso de direito, abuso de formas, fraude à lei, interpretação econômica ou fim negocial - *business purpose* -, tal como se extrai do direito alienígena. A norma em exame, no entender do autor, é dirigida às condutas lícitas tidas como elusivas - no sentido por ele empregado -, englobando, portanto, a simulação, a fraude à lei e o negócio jurídico sem causa. Assim, no dizer do autor:

Ao nosso ver, com o referido parágrafo único, do art. 116 do CTN, o legislador nacional

---

‘A’ e se o fato ‘A’ ocorreu, mas disfarçado de ‘B’, então cabe a desconsideração para assegurar que a lei incida sobre o fato ‘A’. Este é o sentido do parágrafo único ora comentado”. *op. cit.*, p. 193.

Hoje: *Planejamento tributário*, p. 416 e 450.

<sup>694</sup> *Planejamento tributário*, p. 427-429.

<sup>695</sup> *Ibidem*. p. 450-451

<sup>696</sup> Capítulo 9, p. 220, “Elusão tributária”.

atribuiu aos legislativos importante instrumento para que estes possam controlar, de forma segura e objetiva, os atos elusivos que sejam construídos sem causa ou para encobrir um outro negócio real (por simulação ou fraude à lei), visando a uma economia de tributos ou superar vedações previstas pelo ordenamento e para obter vantagens fiscais, de outro modo indevidos. Que não seja este o sentido adotado nos mais variados ordenamentos, não importa; vale mais nossa adequação aos valores constitucionais vigentes que mil experiências estrangeiras bem sucedidas.<sup>697</sup>

### 11.2.2. Inconstitucionalidade material?

Para outros doutrinadores, a inserção de uma cláusula geral antielisão, na forma como proposta ou defendida pelos juristas antes citados, viola a Constituição Federal, ofendendo princípios constitucionais como o da legalidade, da tipicidade tributária e da segurança jurídica.

Partilham desse entendimento, dentre outros, Edvaldo BRITO,<sup>698</sup> Hugo de Brito MACHADO,<sup>699</sup> Ives Gandra da Silva MARTINS,<sup>700</sup> Alberto XAVIER,<sup>701</sup> sendo que, para esse último, para ser constitucional, a norma somente pode ser interpretada como sendo anti-simulação.<sup>702</sup>

Também nesse sentido entende Eduardo Gomes BOTALLO, para quem o acolhimento de tal norma antielisão representa “(...) um retrocesso de quase cem anos,

---

<sup>697</sup> *Direito tributário e direito privado*, p. 259-260. Verifica-se que o autor modificou sua opinião sobre o tema, porquanto, em estudo anterior, ao comentar o parágrafo único do artigo 116, na redação da Lei Complementar n. 104, de 10/01/2001, afirmou que a indigitada disposição não era espécie de norma “antielusão”, mas sim uma regra anti-simulação, “(...) uma providência a mais para controlar os atos de fraudes, no seu contexto mais amplo, de natureza tipicamente ilícita”, e em razão da qual “(...) o Legislador brasileiro passa a regular os atos de simulação relativa (dissimulação), que se verifica nas situações em que o contribuinte pratica determinados atos fictícios para encobrir o negócio real, visando a uma economia de tributos”. Concluiu, assim, que “(...) não foi dessa vez que o Fisco brasileiro resolveu combater a elusão tributária com uma ‘norma geral’”. *Limites ao planejamento tributário ...*, *op. cit.*, p. 73-75.

<sup>698</sup> “Não há possibilidade de existência, no direito brasileiro, de uma norma geral antielisão tributária, enquanto a Constituição mantiver a nucleação de que se fala supra, na qual se inclui o princípio da estrita *legalidade* do *elemento material* da *hipótese* do fato gerador com o corolário do princípio da *tipicidade cerrada*”. *Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento tributário*, p. 73.

<sup>699</sup> *A norma antielisão e o princípio da legalidade. Análise crítica do art. 116 do CTN*, p. 105-116.

<sup>700</sup> *Norma antielisão é incompatível com o sistema constitucional brasileiro*, p. 119-128.

<sup>701</sup> *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, p. 111-149.

<sup>702</sup> *Ibidem*, p. 156-158.

já que tem por fundamento aquela que ficou conhecida como *a interpretação econômica do direito tributário*, teoria defendida pelo financista germânico Enno Becker e, por sua influência, acolhida pelo Código Tributário Alemão de 1919 (...).<sup>703</sup> Entende, assim, a exemplo dos demais juristas citados, que a norma em exame é inconstitucional, por violação a “diversos princípios basilares de nosso sistema”, tais como o da segurança jurídica, o da propriedade, e da liberdade no exercício das atividades econômicas, e o da razoabilidade e proporcionalidade.<sup>704</sup>

Argumentam, os partidários desse entendimento, que o princípio da legalidade estrita impede que se tributem fatos outros que não aqueles expressamente previstos na norma-padrão de incidência tributária. Assim, se o contribuinte não praticou o ato ou negócio previsto na norma, não pode ser tributado, ainda que o resultado econômico ou jurídico obtido seja equivalente àquele do ato ou negócio que normalmente seria tributado.

Uma norma geral antielisão, que outorga ao fisco a competência para negar validade ao ato ou negócio jurídico diverso praticado pelo contribuinte e submetê-lo à hipótese de incidência tributária, representa manifesta ofensa ao princípio da legalidade e da tipicidade, além de significar a aplicação da analogia, o que é vedado pelo ordenamento jurídico.<sup>705</sup>

### **11.2.3. Norma anti-simulação/antievasão?**

Finalmente, uma terceira corrente, embora na sua maioria não admita uma cláusula geral antielisão no ordenamento jurídico brasileiro, não vê qualquer pecha de inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, pois vislumbra nesse dispositivo apenas mais uma cláusula anti-simulação, ou seja,

---

<sup>703</sup> *Alguns reflexos do Código Civil no direito tributário*, p. 181. v. capítulo 6 supra, p. 208, “Interpretação segundo a realidade econômica”.

<sup>704</sup> *Ibidem*, p. 185.

<sup>705</sup> v. seção IV, item 3.1, p. 133, sobre o princípio da legalidade, e item 3.2, p. 141, acerca da tipicidade e vedação de analogia para a imposição tributária.

antievassão, e que complementa a disciplina já existente sobre a matéria no artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, a doutrina de José Eduardo Soares de MELO,<sup>706</sup> Misabel Abreu Machado DERZI,<sup>707</sup> Ricardo Mariz de OLIVEIRA<sup>708</sup> e Sacha Calmon Navarro COELHO.<sup>709</sup>

Também James MARINS assevera que o artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, ao cuidar da *dissimulação*, “(...) restringiu seu plexo de incidência à conceituação material e à disciplina formal da simulação, simulação relativa, conhecida pela doutrina como *dissimulação*”.<sup>710</sup>

De igual sentir é a opinião de Cesar A. Guimarães PEREIRA, para quem a disciplina do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, nada trouxe de novo em relação à interpretação que já era possível extrair do disposto no artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional. A alteração trazida pela Lei Complementar ao artigo 116, portanto, atinge apenas os atos ou negócios simulados, disciplinando, assim, a “elisão tributária ineficaz”, na terminologia do autor, terminologia essa que

---

<sup>706</sup> “Em conclusão, o parágrafo único do art. 116 do CTN (LC 104) deve ter restrita eficácia aos casos em que se constata vícios nos atos ou negócios jurídicos praticados (fraude, dolo, simulação), existindo descoincidência entre os elementos aparentes do fato gerador (documentos, notas fiscais) e aqueles que tenha sido efetivamente realizado. (sic)”. *Planejamento tributário e a Lei Complementar 104*, p. 175.

<sup>707</sup> “O parágrafo único do art. 116 refere-se à evasão ilícita, pois a simulação absoluta ou relativa (*dissimulação*), quando oculta a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação (preço, por exemplo), viola a lei, configurando verdadeira sonegação. E mais, sempre foram desconsiderados pela autoridade administrativa”. *A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001*, p. 217.

<sup>708</sup> “E, efetivamente, o parágrafo único do artigo 116 se apresenta em nosso cenário jurídico exatamente como uma norma de combate à evasão, e não à elisão fiscal: esta é a sua verdadeira função, e, pois, está é a sua verdadeira identidade e a sua verdadeira natureza, (...)” “Pois bem, a indagação sobre o significado do verbo ‘dissimular’, empregado pelo parágrafo único do art. 116 do CTN, pode ser respondida com a afirmação de que a *dissimulação* corresponde à *simulação*, ao menos em uma das classificações acima mencionadas”. *A elisão fiscal ante a Lei Complementar n. 104*, p. 258 e 265.

<sup>709</sup> *A norma geral antielisiva*, p. 17.

<sup>710</sup> *Elisão tributária e sua regulação*, p. 57. v. também *A instituição e a regulamentação da norma geral antielisão (a Medida Provisória 66 de 22 de agosto de 2002)*, p. 117.

foi objeto de crítica no capítulo 8, supra, para se defender que a simulação configura hipótese de evasão tributária.<sup>711</sup>

#### **11.2.4. Conclusão sobre o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.**

À vista da diversidade de interpretações quanto ao alcance do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, na redação atribuída pela Lei Complementar n. 104/2001, consoante visto acima, é hora de assumir uma posição, o que se faz para se entender correta a linha de pensamento segundo a qual tal dispositivo constitui norma antievasão, especificamente no que tange à hipótese de simulação, representando apenas uma complementação das disposições já existentes sobre o tema.<sup>712</sup>

Uma análise do conteúdo dos verbos, revela a identidade entre os vocábulos. Segundo Antônio HOUAISS, o verbo *simular*, como transitivo direto e bitransitivo, apresenta as seguintes acepções vinculadas à questão em exame: “1) fazer parecer real (o que por si não é); 2) fazer o simulacro, a imitação de; representar, aparentar; (...) 4) dar-se ares de; fingir, aparentar, dissimular; 5) proceder com simulação, ocultar intenção; fingir”. Já o verbo *dissimular* é identificado nas seguintes acepções: “(...) 2) ocultar, disfarçar (idade, erro, defeito etc.); (...) 4. aparentar o contrário do que de fato ocorre; fingir, simular; (...) 6. colocar(-se) de modo que não seja visto; ocultar(-se), esconder(-se)”.<sup>713</sup>

Verifica-se, portanto, a semelhança semântica entre os dois verbos - *ao menos na maior parte das acepções* -, porquanto “simular” é trazido pelo léxico, entre

---

<sup>711</sup> Cf. item 5.4, supra, “Simulação, dolo e fraude: hipóteses de evasão tributária”, p. 204, e capítulo 8, “Elisão tributária eficaz e ineficaz”, p. 217.

<sup>712</sup> CTN, art. 149, VII.

<sup>713</sup> *Dicionário Eletrônico Houaiss da Língua Portuguesa*. No mesmo sentido, Aurélio Buarque de Holanda FERREIRA e MICHAELIS.

outras acepções, como sinônimo de “dissimular” e este, por sua vez, também é identificado como sinônimo de “simular”.

Mas essa conclusão não é extraída apenas do conteúdo semântico dos vocábulos. Com efeito, no item 5.1, supra, discorreu-se sobre a natureza jurídica da simulação, distinguindo-a em duas categorias principais: a simulação absoluta, que ocorre nos casos em que há uma manifestação de vontade que exprime um ato ou negócio que sequer existe na realidade; e a simulação relativa, na qual a declaração de vontade expressa um negócio diverso daquele que efetivamente se pretende realizar, ou é realizado por interposta pessoa, diversa daquela que efetivamente integra o negócio jurídico.<sup>714</sup>

A doutrina civilista sempre se manifestou no sentido de que a *simulação* ocorre com o objetivo de *dissimular* o que realmente se praticou. Ou seja, no campo Direito Tributário, *para dissimular a ocorrência do fato jurídico tributário, pratica-se um ato simulado*.

Nesse sentido, cabe a manifestação de Marcos Bernardes de MELLO, que “(...) na simulação relativa há um ato simulado, aquele que aparece, e um ato dissimulado, aquele que efetivamente se quer, mas que não aparece”.<sup>715</sup> Também Washington de Barros MONTEIRO, ao asseverar que “(...) desfeito o ato aparente, roto o invólucro, cumpre examinar a validade do que restou do conteúdo. Se não houver intenção de prejudicar terceiros, ou de violar disposição de lei, o *ato dissimulado* é válido”.<sup>716</sup>

*Ou seja, o ato ou negócio dissimulado é aquele encoberto pelo ato ou negócio simulado. Em sentido geral, portanto, são duas faces da mesma moeda.*

Embora seja posterior à edição da Lei Complementar n. 104/2001, o Código Civil de 2002 adotou a terminologia já contida na doutrina, conforme se verifica no artigo 167 do Código Civil, segundo o qual, “É nulo o negócio jurídico *simulado*, mas

---

<sup>714</sup> “A simulação”, p. 198.

<sup>715</sup> *Teoria do fato jurídico: plano da validade*, p. 157.

<sup>716</sup> *Curso de direito civil*, p. 210 (sem grifos no original).



subsistirá o que se *dissimulou*, se válido for na substância e na forma”.<sup>717</sup> Ou seja, a *dissimulação* é o resultado da simulação ou, como dito, a outra face da simulação.

Nesse contexto, não obstante a intenção do legislador tenha sido diversa, conforme dá conta a leitura da exposição de motivos, acima transcrita, entende-se que o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, ao dispor sobre “a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”, deve ser interpretado como se referindo ao gênero “simulação”.

Marco Aurélio GRECO argumenta que o Código Tributário Nacional contempla a figura da simulação em várias outras oportunidades, de sorte que o artigo 116, parágrafo único, ao mencionar a expressão *dissimulação*, o está fazendo em sentido diverso daquele já utilizado no Código.<sup>718</sup>

Não obstante o costumeiro acerto com que o referido autor elabora suas proposições, não se compreende dessa forma.

São conhecidas as impropriedades cometidas pelo legislador tributário na elaboração do Código Tributário Nacional, com o emprego de palavras plurisignificativas e ambíguas. Basta lembrar a polêmica em torno da expressão “fato gerador”, ora designando a hipótese prevista na norma, ora o fato jurídico tributário já realizado.<sup>719</sup> Além disso, vale recordar a lição de Paulo de Barros CARVALHO no sentido de que a linguagem do legislador não é, de forma alguma, resultado de um trabalho sistematizado, uma vez que, em várias oportunidades, emprega palavras colhidas da experiência comum e, em outras, as utiliza de acordo com sua acepção científica. Cabe ao jurista, assim, depurar essa linguagem para o nível da Ciência do Direito.<sup>720</sup> Essa depuração, entende-se, leva ao entendimento ora proposto.

---

<sup>717</sup> Sem grifos no original.

<sup>718</sup> *Planejamento tributário*, 415.

<sup>719</sup> v. seção IV, item 2.3, p. 110-155, “A estrutura lógico-formal da norma de incidência tributária”.

<sup>720</sup> *Curso de direito tributário*, p. 3-4.

A localização topográfica do artigo 116, parágrafo único, inserto no Título II do Código Tributário Nacional, que trata da “Obrigação Tributária”, no capítulo referente ao “Fato Gerador”, também não é suficiente para se concluir que a expressão *dissimular* ali empregada esteja sendo utilizada em um sentido diverso daquela *simulação* a que se refere o artigo 149, VII, inserto no Título III, relativo ao “Crédito Tributário”, mais especificamente no capítulo II, referente à sua “Constituição”. Isso porque é cediço também que a distribuição das matérias no Código Tributário Nacional está longe de possuir qualquer rigor científico.

Novamente cabe a lembrança de Paulo de Barros CARVALHO, comentando o disposto no artigo 1º do Código Tributário Nacional, ao estabelecer que “Esta lei regula (...) o sistema tributário nacional e estabelece (...) as normas gerais de direito tributário (...)”, sugerindo ao leitor incauto que as “normas gerais de direito tributário” não pertencem ao “sistema tributário nacional”, interpretação absurda que seria confirmada pela divisão do Código em dois Livros, o primeiro tratando do Sistema Tributário Nacional e o segundo das Normas Gerais de Direito Tributário.<sup>721</sup>

Marco Aurélio GRECO também argumenta que o ordenamento positivo brasileiro utiliza o verbo “dissimular” em sentido não equivalente à “simulação”, tal como se verifica no artigo 1º da Lei n. 9.613, de 1998;<sup>722</sup> e que, no vernáculo, o vocábulo *dissimular* apresenta acepção mais ampla que o *simular*, podendo o primeiro representar, também, “ocultar ou encobrir com astúcia, disfarçar, não dar a perceber, calar, fingir, atenuar o efeito de; tornar pouco sensível ou notável, proceder com fingimento, hipocrisia, ter reserva, não revelar ou seus sentimentos ou desígnios, esconder-se”.<sup>723</sup>

---

<sup>721</sup> *Ibidem*, p. 142.

<sup>722</sup> “Art. 1º. Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de crime” (Lei sobre Lavagem de Dinheiro).

<sup>723</sup> *Planejamento tributário*, p. 414.

Mesmo admitindo-se que, em algumas acepções, os vocábulos não apresentam equivalência semântica, compreende-se que a argumentação não é suficiente para se concluir que a expressão *dissimular* veio a dizer outra coisa diversa da *simulação* já prevista no Código Tributário.

O método gramatical é apenas o primeiro passo no processo de interpretação, e, embora se reconheça o aspecto condicionante da investigação semântica, no caso em exame a maioria das significações mencionadas nos léxicos leva à identificação entre *dissimular* e *simular*. Ademais, a exemplo da simulação prevista no artigo 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, a legislação tributária não define o que sejam tais condutas. Assim, conforme entendimento já sedimentado na doutrina, quando a lei tributária apenas se referir a categorias e conceitos que já estejam reguladas no direito privado, essas categorias e conceitos continuam com a definição e forma atribuídas pela legislação civil, não modificada pela legislação tributária, mas por elas incorporadas, ainda que os efeitos decorrentes de sua aplicação sejam específicos para a seara tributária, conforme preceitua o artigo 109 do Código Tributário Nacional.<sup>724</sup> Nesse contexto, o artigo 167 do novo Código Civil demonstra que se está a tratar de hipóteses de simulação.<sup>725</sup>

Quanto à legislação francesa, que teria inspirado a norma do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário, e que utiliza o verbo *dissimular* como representativo das hipóteses de simulação, como também de *fraude à lei*, cabe aqui a advertência já feita neste estudo no sentido de que a importação de categorias e conceitos do direito estrangeiro não pode ser feita de forma aleatória.<sup>726</sup> Em primeiro

---

<sup>724</sup> “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”.

<sup>725</sup> Com base no artigo 167 do Código Civil, também conclui James MARINS que “Dissimulação, portanto, é simulação e simulação não é elisão, logo o parágrafo único do CTN não cuida de elisão, mas de simulação”. *Elisão tributária e sua regulação*, p. 58.

<sup>726</sup> Argumento utilizado por alguns autores, como Ricardo Lodi RIBEIRO, para sustentar que, à semelhança da legislação francesa, o Artigo 116 também utilizaria o verbo *dissimular* em ambos os sentidos. *O abuso de direito no planejamento fiscal e a cláusula geral antielisiva*, p. 346-347.

lugar, pelo conteúdo analítico e pela forma rígida com que a Constituição Brasileira tratou da matéria tributária. Segundo, porque os institutos de direito civil, que em muitas oportunidades fundamentam as normas tributárias antielisão, possuem sentido e amplitude próprios em cada estado, de acordo com a tradição civilista, mormente no que se refere aos chamados vícios de vontade. E, finalmente, porque cada diploma é ordenado de acordo com valores, objetivos e experiências próprias e estabelece pressupostos positivos e negativos específicos para a consecução desses objetivos e observância desses valores.<sup>727</sup>

Parafraseando Paulo de Barros CARVALHO, talvez esse seja mais um exemplo da despreocupação do legislador que, não obstante suas boas intenções, “(...) joga, irrefletidamente, normas para o interior do ordenamento, alheio ao significado orgânico que nele possa representar a edição de tais regras”.<sup>728</sup>

Assim, não obstante a *mens legislatoris*, que pretendia inserir no ordenamento jurídico tributário, norma tendente a evitar a elisão praticada com abuso de direito ou de formas, não é essa a interpretação adequada do artigo 116, parágrafo único.<sup>729</sup> Não se trata de escolher entre uma “(...) interpretação que perceba racionalidade inovadora e outra que perceba inocuidade e esterilidade da lei”, como alude Marciano Seabra de GODOI,<sup>730</sup> mas sim, interpretar o dispositivo de maneira sistemática, observando o significado do termo nele contido e a forma como esse termo era até então empregado pela doutrina, além da significação atribuída ao mesmo

---

<sup>727</sup> A cautela na importação de conceitos, institutos e categorias jurídicas estrangeiras já foi tratada em mais de uma oportunidade nessa dissertação - v. seção III, capítulo 5, “A doutrina estrangeira e a diversidade de ambientes constitucionais”, p. 100. Os três óbices acima apontados são referidos, dentre outros autores, por Heleno Taveira TÔRRES. *Limites ao planejamento tributário...*, *op. cit.*, p. 57.

<sup>728</sup> *Curso de direito tributário*, p. 142.

<sup>729</sup> Recorde-se a justificativa constante do projeto de lei: “6. A inclusão do parágrafo único ao artigo 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito” *Mensagem n. 1.459*.

<sup>730</sup> A figura da “Fraude à Lei Tributária” prevista no Art. 116, parágrafo único do CNT (sic), p. 104.

termo de acordo com a referência da legislação civil, da qual a norma tributária, por não definir o instituto, extrai seu conteúdo.<sup>731</sup>

*Portanto, o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, constitui norma anti-simulação, combatendo especificamente as hipóteses de simulação relativa que tenha objetivo de excluir ou reduzir a tributação, inserindo-se, portanto, no campo da evasão tributária.*

Isso não quer dizer que a referida norma tenha revogado a disciplina do artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional, e que a desconsideração dos atos simulados, ou praticados com dolo ou fraude, fica agora dependente da norma regulamentadora do parágrafo único do artigo 116, como advoga Gabriel Lacerda TROIANELLI.<sup>732</sup>

Se dúvida ainda havia sobre a possibilidade de a administração tributária desconsiderar os atos ou negócios jurídicos simulados, com base no artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional, tal restou dissipada com o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Todavia, o referido parágrafo não possui aplicabilidade imediata, pois depende de lei que o regulamente. Se a norma regulamentada for efetivamente interpretada como uma cláusula antievasão, a norma regulamentadora certamente trará benefícios aos contribuintes, ao disciplinar o procedimento para essa desconsideração, homenageando o princípio da segurança jurídica e as garantias e direitos dos cidadãos.

Enquanto isso não ocorre, porém, permanece válida a norma prevista no artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional, utilizando-se o procedimento geral previsto para o Processo Administrativo Fiscal, garantindo-se, evidentemente, o contraditório e a ampla defesa, na forma assegurada pela Constituição e consoante já ocorre usualmente.

---

<sup>731</sup> Critérios semântico e pragmático da semiologia.

<sup>732</sup> *O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como limitador do Poder da Administração*, p. 101.

### **11.3. SOBRE A POSSIBILIDADE DE UMA NORMA GERAL ANTIELISÃO NO DIREITO BRASILEIRO**

Discorreu-se no item precedente sobre a interpretação da norma prevista no artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, defendendo-se a interpretação de que, não obstante os objetivos que motivaram a sua criação, trata-se de norma que visa ao combate de atos ou negócios simulados, praticados pelo contribuinte com o objetivo de excluir, reduzir ou diferir a tributação.

Com essa interpretação, excluíram-se da discussão outros pontos que deveriam ser debatidos em relação à referida norma, caso fosse ela considerada uma verdadeira norma de repressão à elisão tributária.

Todavia, para não deixar a questão em aberto, cabe perquirir, neste ponto, se seria possível, no direito brasileiro, a elaboração de uma norma geral autorizando a administração tributária a desconsiderar atos ou negócios jurídicos realizados com o fim de eliminar ou reduzir a incidência tributária, e que não se enquadrem na figuras de ilícitos típicos, como o são a fraude fiscal, simulação ou dolo.

Entende-se que, com essa formulação, tal espécie de norma não seria admitida pelo sistema constitucional positivo brasileiro. Mas o óbice aqui vislumbrado não reside propriamente na impossibilidade de se reconhecer a aplicação no Direito Tributário do abuso de direito ou outra espécie de infração indireta à norma tributária, tampouco na suposta violação que tal reconhecimento traria aos princípios da legalidade, da tipicidade e da segurança jurídica. A objeção reside na impossibilidade de outorgar-se à administração tributária a possibilidade de desconsiderar os atos ou negócios jurídicos com base nesses pressupostos.

A aplicação de uma norma geral antielisão pressupõe uma análise subjetiva e uma ponderação de valores ampla demais para serem outorgadas a uma das partes envolvidas na relação jurídica.

Como visto na seção IV, o tema da elisão tributária traz subjacente o exame de princípios constitucionais colidentes. De um lado, a autonomia privada, a liberdade negocial, a legalidade estrita; de outro, a isonomia, a capacidade contributiva, a solidariedade no custeio das despesas estatais. Tal conflito não se resolve com a eliminação de um ou outro grupo de princípios, mas sim com a busca, em determinado caso concreto, do equilíbrio e da ponderação de tais princípios.<sup>733</sup>

A busca de uma solução fundada na ponderação de princípios constitucionais colidentes não pode ser outorgada à administração tributária, assim como não pode ser concedida ao contribuinte, porque ambos são partes na relação jurídico-tributária.

Nesse ponto, com razão Marco Aurélio GRECO, ao sustentar que a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados pelos particulares não pode ser efetivada por um agente fiscal ou por um órgão unipessoal da administração fazendária, mas sim, por um órgão colegiado, composto por representantes da sociedade civil ou, ainda, pelo Poder Judiciário. Apesar de a administração estar submetida ao princípio da legalidade estrita e aos demais ditames constitucionais que regem a administração pública (CF, art. 37), não se pode negar que fisco é necessária e invariavelmente parte na relação jurídico-tributária, razão pela qual não estaria nenhum órgão unipessoal ou unilateral da administração fazendária, apto a compor de uma forma equilibrada esses princípios colidentes, de modo a apurar, no caso concreto, o seu ponto de equilíbrio.<sup>734</sup>

Tal óbice não se apresenta nas hipóteses de ilícitos típicos, como as diversas espécies de fraude fiscal, de simulação, ou de dolo, pois, nesses casos, o grau de subjetividade na tipificação da conduta ilícita é substancialmente menor do que existe nas hipóteses de abuso de direito, de fraude à lei ou de outras espécies de infração indireta à norma jurídica. Na fraude, cabe à administração tributária demonstrar, v.g., a emissão da nota fiscal com preço adulterado; na simulação, a formalização de um

---

<sup>733</sup> v. seção III, item 4.2, “Conflito de regras e colisão de princípios fundamentais”, p. 95.

<sup>734</sup> *Planejamento tributário*, p. 438-440.

negócio jurídico que não corresponde ao verdadeiro negócio realizado. O esquema se resolve sob o princípio da subsunção do conceito do fato ao conceito da norma tipificadora da conduta ilícita. Não é o que ocorre em ilícitos atípicos, como o abuso de direito ou a fraude à lei, para os quais a lei não estabelece tipificação exata para o enquadramento das condutas à norma legal. Cabe ao intérprete, no caso concreto, verificar, à vista dos fatos ocorridos e com o olhar nos princípios aplicáveis à espécie, se o ato foi praticado com abuso de direito ou com fraude à lei. Tal tarefa, entende-se, não pode ser outorgada a uma das partes na relação jurídico-tributária.

De todo pertinente é o entendimento manifestado por José Casalta NABAIS sobre a cláusula geral antiabuso, prevista no n. 2, do artigo 38, da Lei Geral Tributária portuguesa, com redação atual atribuída pela Lei n. 30-G/2000;<sup>735</sup> o qual se pede vênia para transcrever, bem como para a ele aderir:

Em primeiro lugar, a consagração de uma cláusula geral antiabuso compreende-se em princípio, pois estamos num momento em que se torna cada vez mais necessário dar poderes à administração tributária, sobretudo em segmentos da tributação como o paradigmático exemplo dos rendimentos das aplicações financeiras, cujos mercados são cada vez mais dominados pela desregulação legal, pela desintermediação e conseqüentes instrumentalização e titularização (através da menor intervenção dos bancos e estabelecimentos financeiros e da sua maior incorporação em títulos negociáveis) e, bem assim pela internacionalização.

Concordamos, por isso, em princípio, com a adopção de uma cláusula geral contra a evasão e fraudes fiscais. Na verdade, reconhecemos que a luta contra as múltiplas e imaginativas formas, que tais fenómenos apresentam, muito dificilmente poderá ser levada a cabo com êxito pelo legislador através de uma casuística previsão de múltiplas e diversificadas cláusulas especiais, num autêntico jogo do gato e do rato.

(...)

Mas, dizermos isto, não significa que concordemos com uma cláusula com o teor da versão originária. E não podemos acompanhar uma cláusula com tal amplitude, justamente porque se revela demasiado aberta, deixando à administração tributária poderes excessivamente amplos. Poderes que, a serem exercidos nesses precisos termos, se arriscavam seriamente a

---

<sup>735</sup> Veja-se o teor da lei: “São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”.



violar a livre disponibilidade económica dos indivíduos e empresas decorrente do princípio do Estado fiscal.<sup>736</sup>

Vale lembrar, ainda, a anotação de Heleno Taveira TÔRRES, no sentido de que, mesmo nos países que adotam a norma geral antielisão, restam dúvidas sobre sua utilidade e eficácia, principalmente por ser fácil o descaminho para uma interpretação analógica ou meramente econômica, figuras há muito rejeitas no campo da imposição tributária. Segundo o relato do referido autor, na Espanha, Portugal, Itália, França e Bélgica, as normas gerais antielisão tiveram até hoje raríssima aplicação. No Reino Unido, há uma preferência pelas normas de prevenção, o que indica um grau de desconfiança quanto à utilidade da cláusula geral.<sup>737</sup>

A doutrina, nesses países, permanece confrontando-se sobre a legitimidade de tais normas gerais e dos limites de sua utilização.

*Em resumo, entende-se possível, em tese, a elaboração de uma norma geral de repressão à elisão tributária praticada com abuso de direito, ou infração indireta à norma tributária, tal como se pretendeu com a alteração do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, cujo resultado, porém, como visto, foi a criação de uma norma anti-simulação.*

*A constitucionalidade de tal espécie de norma, porém, depende da eleição do órgão responsável pela desconsideração dos atos ou negócios praticados pelo contribuinte, que não pode ser vinculado ou composto exclusivamente por membros da administração tributária, sendo válida a idéia de Marco Aurélio GRECO de um órgão composto por representantes da sociedade. Melhor, porém, que tal cláusula conferisse ao Poder Judiciário tal tarefa, mediante provocação da administração, estabelecendo-se o contraditório e submetido o julgamento a um órgão imparcial e guardião dos princípios e valores constitucionais.*

---

<sup>736</sup> *Direito fiscal*, p. 220.

<sup>737</sup> *Limites ao planejamento tributário ... op. cit.*, p. 60-61.

Quanto aos casos de evasão tributária - fraude, simulação, dolo e outros ilícitos típicos -, mantém-se inalterado o entendimento de que pode e deve a administração tributária desconsiderar os atos ou negócios viciados com tais ilicitudes, procedendo ao lançamento do tributo devido e encoberto pelo ato ou negócio ilícito.

Permanece, também, o entendimento quanto à possibilidade de edição de normas específicas de prevenção ou correção da elisão tributária, encontradas de formas variadas em nosso ordenamento tributário.<sup>738</sup>

Dito isso, porém, é preciso enfatizar que o exame da elisão tributária, à luz do ordenamento jurídico interno, não se encerra por aqui. Assim, o capítulo seguinte é dedicado ao exame da influência - se é que existe - dos institutos e da disciplina legal do direito privado sobre a elisão tributária.

---

<sup>738</sup> v. seção IV, item 3.8: Praticabilidade, presunções e ficções no direito tributário”, p. 170; e seção V, item 10.2, supra: “Normas preventivas específicas ou de correção”, p. 231.

## **12. ELISÃO TRIBUTÁRIA, ABUSO DO DIREITO E FRAUDE À LEI**

### **12.1. INTRODUÇÃO**

Discorreu-se, no capítulo 10 desta seção, sobre as formas de controle da elisão tributária, seja por meio de normas gerais antielisão, seja por meio de normas de prevenção ou de correção.

No capítulo 11, tratou-se de analisar o disposto no artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, apresentando a discussão doutrinária sobre a natureza e o conteúdo da referida norma. Diante da divergência de interpretação, entendeu-se tratar de uma norma anti-simulação. Avaliou-se, também, a possibilidade teórica de criação de uma verdadeira norma antielisão no direito interno, aplicável às hipóteses de abuso de direito e fraude à lei, concluindo-se pela possibilidade, em tese, de sua edição, desde que a competência para o julgamento da legitimidade do ato ou negócio jurídico e de sua eventual desconsideração não fosse outorgada à administração tributária.

Entendeu-se perfeitamente viável a edição de normas específicas de prevenção ou de correção da elisão tributária, e que já constam do ordenamento tributário, assim como legítima a possibilidade de a administração tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados por meio de simulação, dolo ou fraude, que constituam hipóteses de ilícitos típicos e, portanto, de evasão tributária.

O estudo da elisão tributária, porém, não se encerra pela análise do ordenamento positivo tributário.

Observa-se, no direito alienígena, de um modo geral, no tratamento da elisão tributária, o constante recurso a figuras de direito privado, seja diretamente, pelo intérprete tributário, seja pela referência da própria legislação tributária, que remete à legislação civil. Verifica-se, igualmente, a permanente discussão sobre a validade da aplicação de figuras e institutos de direito civil no direito tributário.

É preciso, então, investigar se a legislação civil nacional influi no tratamento jurídico da elisão tributária e, em caso positivo, em que medida essa influência se efetiva. O julgamento de tal questão, consoante já enfatizado, somente pode encontrar alicerce no próprio ordenamento jurídico brasileiro.

É o que se passa a fazer na seqüência, a partir das normas de direito privado.

## **12.2. A INFLUÊNCIA DA LEGISLAÇÃO CIVIL NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

De início, é preciso afastar o entendimento, restrito mas existente, de que a legislação civil não traz qualquer efeito para a conformação das relações jurídico-tributárias, que estariam subsumidas em um sistema próprio, o sistema tributário nacional, sujeito, ainda, ao disposto no artigo 146, III, da Constituição Federal. Assim, em relação às alterações trazidas à legislação civil pelo novo Código Civil de 2002, entendem alguns autores que não possuem elas nenhuma aplicação no campo do Direito Tributário. Essa é a opinião de João Francisco BIANCO:

Se nós temos na Constituição o artigo 146 que outorga competência à lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de direito tributário, definir o fato gerador, definir a base de cálculo, definir o sujeito passivo da obrigação, o sistema é fechado. A Constituição fechou o sistema e outorgou especificamente à lei complementar esse poder ou essa capacidade de regular a forma de atuação do sistema. Pelo simples fato de a lei privada, ou seja, o novo Código Civil, trazer algumas alterações ou dispor de uma forma um pouco diferente, o comentário que eu faço é nesse sentido: ela vai ser utilizada para reger as relações entre os particulares, mas não vai ter qualquer aplicação no âmbito do direito tributário.<sup>739</sup>

Compreende-se totalmente equivocada a defesa de um sistema tributário *fechado*, alheio às modificações do direito privado. Entende-se insustentável o

---

<sup>739</sup> *O planejamento tributário e o novo Código Civil*, p. 132-133.

argumento de que as alterações da legislação civil aplicam-se apenas às relações privadas, não tendo *qualquer* influência no âmbito do Direito Tributário.

Já se teve oportunidade de demonstrar nesta dissertação, ser falsa a noção de *autonomia do direito tributário* e que o *subsistema* tributário não é fechado, mas sim, recebe o influxo dos demais ramos do direito e sobre eles também exerce influência, tudo à vista da unicidade do sistema da Ciência do Direito.<sup>740</sup>

Também manifestou-se o entendimento de que não é toda e qualquer norma aplicável ao Direito Tributário que demanda, necessariamente, a via da lei complementar. Nesse sentido, indicou-se a interpretação que se entende correta acerca do artigo 146 da Constituição Federal, no sentido de que o inciso III do referido artigo somente pode ser aplicado em conjunto com os incisos I e II, ou seja, as *normas gerais em matéria tributária* de que fala o inciso III, são aquelas que dispõe sobre conflitos de competência entre os entes tributantes (inciso I) ou sobre a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar (inciso II).<sup>741</sup>

Igualmente foi dito alhures que, quando a lei tributária apenas se refere a categorias e conceitos que já estejam reguladas no direito privado, essas categorias e conceitos continuam com a definição e forma atribuídas pela legislação civil, não modificadas pela legislação tributária, mas por elas incorporadas, ainda que os efeitos decorrentes de sua aplicação sejam específicos para a seara tributária, conforme preceitua o artigo 109 do Código Tributário Nacional.<sup>742</sup>

Além disso, a competência para instituição de tributos, outorgada pela Constituição Federal a cada um dos entes políticos, é estabelecida com base em conceitos de direito privado, civil ou comercial, ou em situações meramente

---

<sup>740</sup> Cf. seção I, capítulo 4, p. 31, “A falsa autonomia científica do Direito Tributário”.

<sup>741</sup> Cf. seção IV, item 3.2, p. 141, “Tipicidade e vedação de analogia”.

<sup>742</sup> Subitem 11.1.4, *supra*, p. 246: “Conclusão sobre o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional”.

“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”.

econômicas - fatos econômicos. O Código Civil regula os fatos, atos e negócios jurídicos que as pessoas praticam na vida diária e são esses fatos, atos ou negócios que foram escolhidos pelo legislador constituinte para hipóteses de incidência da norma tributária - CTN, arts. 116 e 118.

Desse modo, quando a Constituição Federal estabelece a competência tributária para instituição de tributos sobre a propriedade imobiliária, sobre a transmissão *causa mortis* de bens, sobre a propriedade de veículos, sobre a transmissão *inter vivos* onerosa de bens imóveis, sobre direitos reais sobre imóveis, sobre prestação de serviços, em todos esses casos, é o direito privado que define como e quando ocorre cada um desses fatos ou negócios. É também na legislação privada que se encontrará a definição de pessoa física ou jurídica, de proprietário, de sociedade, de adquirente e alienante, todos conceitos utilizados e referidos pela legislação tributária para descrever a regra-matriz de incidência tributária.

Assim sendo, não se vislumbra como a legislação civil, ao estabelecer a definição dessas categorias, a descrição da realização desses negócios jurídicos, dos princípios que os regem e dos elementos que os viciam e os tornam nulos ou anuláveis, não possa ter qualquer influência no Direito Tributário.

É possível, no exame de determinado conceito ou categoria de direito privado, que se conclua que a legislação civil ou comercial não opera efeitos sobre a seara tributária, seja porque a legislação tributária dispõe de forma diversa sobre esse conceito ou categoria, seja porque se trata de matéria reservada à lei complementar tributária (CF, art. 146). Mas não é possível negar a influência ou os reflexos da legislação privada sob o errôneo argumento da inatingibilidade e fechamento do sistema tributário.

Após analisar o conteúdo dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, sintetiza Heleno TÔRRES:

Desta forma, o legislador pode operar qualquer cálculo de relações com os conceitos e institutos e formas de direito privado, ressalvados os limites constitucionais, operando; i)

mediante transferência de conceitos; ii) por aplicação análoga das disposições de direito privado ao tributário; ou, iii) mediante criação autônoma ou mutação de conceitos de direito privado. E quando em presença de um conflito de qualificações, relativas aos elementos da hipótese de incidência, por ausência de regra para resolver tal tipo de antinomia, entre normas de direito privado e normas tributárias, visto que não se aplica a regra da especialidade, há de prevalecer sempre, quando norma geral não disponha de modo diverso, o quanto preveja o direito privado.<sup>743</sup>

*Em quais hipóteses, portanto, o direito positivo privado é aplicável ao Direito Tributário? Entende-se que a legislação federal civil, em sentido amplo, pode ser aplicada ao Direito Tributário, quando não houver reserva constitucional - núcleo constitucional da hipótese de incidência - ou de lei complementar - CF, art. 146 -, e a legislação tributária não dispuser sobre o tema, de forma idêntica ou diversa à legislação privada.*

### **12.3. O ABUSO DO DIREITO E A FRAUDE À LEI NO DIREITO CIVIL**

Demonstrada a possibilidade, em tese, de aplicação do Direito Civil no Direito Tributário, nos termos supra, pretende-se investigar a incidência, no campo do segundo, dos institutos do abuso do direito e da fraude à lei, conforme previstos na legislação do primeiro. Antes, porém, impende fazer uma breve revisão sobre sua conformação no próprio direito privado. É o que se apresenta a seguir.

#### **12.3.1 Abuso do direito**

Os doutrinadores mencionam que a teoria do abuso teria surgido na jurisprudência do direito de propriedade, tratando-se de construção teórica do século XX, embora alguns autores busquem sua origem remota no direito medieval e no

---

<sup>743</sup> *Direito tributário e direito privado*, p. 84.

direito romano.<sup>744</sup> Paulatinamente, com a evolução da jurisprudência sobre o tema, a concepção do abuso do direito foi incorporada nos ordenamentos jurídicos de diversos países.

A caracterização do abuso na evolução da jurisprudência e da doutrina, pelas próprias características de sua concepção, não encontrou um critério único e uniforme. Para alguns, o elemento caracterizador seria a vontade de prejudicar. “Todas as vezes que o titular exerce um direito movido por esse propósito subalterno, configurado estará o abuso de direito”. Para outros, o aspecto central seria a ausência de interesse legítimo. “Se o titular exerce o direito de modo contrário ao seu destino, sem o impulso de um motivo justificável, verificar-se-á o abuso de direito”. Finalmente, uma terceira corrente consistiria no exercício irregular ou anormal do direito. “Alguém, por exemplo, na sua propriedade, provoca emissão de fumaça; ou, em virtude de sua profissão, produz ruído. Se a emissão, ou ruído, excede ao normal, ao comum, haverá abuso, a ser reduzido às devidas proporções, através da ação judicial adequada”.<sup>745</sup>

Alfredo Augusto BECKER indagava se era possível conceber um mau uso - ou abuso - do direito que não se confundisse com a própria ausência do direito - ilegalidade ou ilicitude. Referido autor apoiava-se na doutrina de PLANIOL, segundo o qual “(...) o direito cessa onde o abuso começa, e não pode haver uso abusivo de um direito qualquer, pela irrefutável razão de que um só e mesmo ato não pode ser, simultaneamente, conforme o direito e contrário ao direito”. Desse modo, para as teorias negativistas, o abuso de direito, como princípio geral, é inconsistente, sendo

---

<sup>744</sup> Consta que o primeiro registro do reconhecimento do exercício abusivo de um direito, citado por Demogue, foi expresso pela Corte de Amiens, no caso Clemente Bayard, em 1912. Refere-se que o proprietário de um terreno vizinho a um campo de pouso de dirigíveis, construiu, sem qualquer justificativa aparente, enormes torres no vértice das quais instalou lanças de ferro, do que resultou uma situação de perigo e prejuízo para as aeronaves que aterrissavam no terreno próximo. A decisão judicial considerou que a conduta era abusiva, responsabilizando o proprietário. Cf. Washington de Barros MONTEIRO. *Curso de direito civil*, p. 282.

<sup>745</sup> Cf. Washington de Barros MONTEIRO, *Curso de direito civil*, p. 283.



possível sua consideração, segundo Alfredo BECKER, apenas no plano da Moral; sua implantação no plano jurídico é que constitui verdadeiro abuso de direito.<sup>746</sup>

Entende-se que tal visão está hoje superada. A licitude – aparente - de determinada conduta não exclui a possibilidade de reconhecê-la como abusiva e, portanto, contrária ao direito.

A negação do abuso do direito como categoria autônoma, tem como principal pressuposto a concepção do direito subjetivo em termos absolutos. Assim, como sustentou Marcel PLANIOL, citado por BECKER, um só ato não pode ser simultaneamente conforme e contrário ao direito. Se a conduta é de acordo com o direito, é lícita; se for ilícita, é porque extrapolou os limites do direito. Se o ato abusivo é ilícito, então não é decorrente do exercício de um direito e o abuso não constitui categoria distinta do ato ilícito típico. Esse argumento não prospera.

Trata-se, como bem observa Heloísa CARPENA, de formulação típica do pensamento liberal, fundada em uma concepção do direito subjetivo em termos absolutos, como uma esfera particular reservada ao sujeito, com a exclusão dos demais e de toda e qualquer consideração estranha à sua vontade.<sup>747</sup> Assevera a autora que a contradição apontada por PLANIOL desaparece quando se tem em vista que “(...) o termo ‘direito’ tem acepções distintas: a de juridicidade e a de prerrogativa determinada. Desta forma, o ato pode ser conforme o direito conferido ao titular e contrário ao direito considerado como corpo de regras sociais obrigatórias. Por esta razão, precisamente, prefere-se a terminologia abuso *do* direito e não *de* direito”.<sup>748</sup>

A concepção de um direito subjetivo absoluto, idéia-princípio do liberalismo individualista no século XIX, não tem mais lugar no século XXI. A evolução das teorias que reconhecem o abuso do direito levou a buscar a sua identificação no próprio direito subjetivo, configurando um de seus elementos. Assim, na dicção de Heloísa CARPENA, é no interior do próprio direito que o abuso surge, em face da

---

<sup>746</sup> *Teoria geral do direito tributário*, p. 143.

<sup>747</sup> *Abuso de direito nos contratos de consumo*, p. 44.

<sup>748</sup> *Ibidem*, p. 44-45.

disparidade com o sentido teleológico a partir do qual se funda o direito subjetivo. Desse modo, “*Exercer legitimamente um direito não é apenas se ater à sua estrutura formal, mas sim cumprir o fundamento axiológico-normativo que constitui este mesmo direito, que justifica seu reconhecimento como tal pelo ordenamento e segundo o qual se irá aferir a validade do ato de exercício*”.<sup>749</sup>

Por essa razão é que o comportamento daquele que abusa do direito, só aparentemente constitui o exercício regular desse direito, pois o agride, não na sua estrutura formal, mas no seu sentido e fundamento axiológico. O critério essencial para identificar o abuso, portanto, é interno, decorrente do confronto entre o sentido do direito subjetivo assegurado ao titular (valor), e o caminho adotado por esse titular para o seu exercício.

Portanto, leciona Heloísa CARPENA, no ato abusivo, o sujeito preenche a estrutura do direito subjetivo, mas não cumpre o valor normativo que é seu fundamento de validade. Assim, tanto no ato ilícito como no ato abusivo, atua-se fora do direito. A diferença entre ambos está no critério para sua identificação: no primeiro, violam-se os limites lógico-formais e, no segundo, os limites axiológico-materiais.<sup>750</sup>

Desse modo, o abuso do direito situa-se no campo da ilicitude, mas não se confunde com o ato ilícito típico, já que são diversas as formas de violação do direito. Daí tratar-se o abuso do direito como ilícito atípico.

O abuso, anota Álvaro Villaça AZEVEDO, representa o excesso no exercício do direito, ou melhor, no exercício do poder conferido ao titular de um direito. “O poder pode ser exercido somente para os fins, em razão dos quais foi atribuído; todo ato não justificado com referência a essa finalidade, e que se desvie do escopo, é considerado abusivo”.<sup>751</sup>

---

<sup>749</sup> *Ibidem*, p. 56.

<sup>750</sup> *Ibidem*, p. 58.

<sup>751</sup> *Negócio jurídico. Atos jurídicos lícitos. Atos ilícitos*, p. 365. Cita o autor o clássico exemplo referido por Francesco Galgano, em que em uma sociedade por ações, a maioria delibera um aumento de capital - ato lícito -, com o único escopo de reduzir o poder da minoria, sabendo que essa não terá condições de subscrever e de integralizar as novas ações - escopo abusivo.

O Código Civil Brasileiro de 1916 tratou a matéria de forma indireta. O artigo 160 dispunha que não constitui ato ilícito o praticado no exercício regular de um direito reconhecido. *A contrario sensu*, reconhecia a doutrina, o ato praticado no exercício não-regular de um direito seria ilícito.<sup>752</sup>

O novo Código Civil de 2002 veio reconhecer expressamente o instituto do abuso do direito, qualificando-o como um ato ilícito: “*Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.*”

Não obstante ser recente a inserção do abuso do direito no ordenamento jurídico nacional, há muito a doutrina e a jurisprudência a ele se referem, seja nas relações comerciais, de consumo, no contencioso judicial - abuso do direito de defesa, abuso do direito de recorrer -, no direito de propriedade, entre outros. De forma costumeira, o instituto tem sido relacionado à boa-fé, atuando como parâmetro para estabelecer os limites da juridicidade do exercício de um direito.

Nas lides jurídicas em que o julgador se vê diante da colisão de princípios constitucionais, também o abuso do direito aparece como critério utilizado para se reconhecer a prevalência de um princípio sobre outro.

Sem prejuízo das críticas formais dirigidas à redação do artigo 187 do Código Civil, Heloísa CARPENA diz que a nova lei positiva e consagra em definitivo a teoria do abuso do direito no ordenamento jurídico brasileiro, “(...) reconhecendo expressamente o elemento ético que limita o exercício de direitos subjetivos e outras prerrogativas”<sup>753</sup>.

Sustenta a autora, com propriedade, que a teoria do abuso do direito é decorrência da própria incompletude do direito positivo, que não pode prever todas as condutas que se consideram ilegítimas perante os valores constitucionais:

---

<sup>752</sup> Cf. Washington de Barros MONTEIRO, *Curso de direito civil*, p. 282.

<sup>753</sup> *O abuso de direito no Código de 2002. Relativização dos direitos na ótica civil-constitucional* (sic), p. 395.

A doutrina do abuso do direito está em sintonia com a mudança da racionalidade jurídica, que se dirige à superação do ideal de completude do ordenamento, ícone do positivismo contemporâneo. O reconhecimento de que o direito positivo não pode dar conta de prever exaustivamente todas as condutas anti-sociais ou indesejadas é o primeiro passo para a construção de um sistema coerente e harmônico. Isto porque, se não é dado à lei estabelecer todos os limites ao exercício dos direitos subjetivos, tal papel será melhor confiado aos princípios, que desta forma assumem um maior grau de normatividade, incidindo diretamente nas relações jurídicas privadas.<sup>754</sup>

O abuso do direito constitui ato ilícito e, portanto, acarreta a nulidade do negócio jurídico, nos termos do artigo 166 do Código Civil.<sup>755</sup> Conforme acentua Álvaro Villaça de AZEVEDO, “(...) em toda situação jurídica em que existir ilicitude, estará conseqüentemente a nulidade, mormente quando ela viciar a manifestação da vontade das partes, atingindo o âmago e essencialmente o motivo, a causa negocial. Nesse ponto, estarão as partes negociando algo ilícito”.<sup>756</sup>

### 12.3.2. Fraude à lei

Observa-se que o inciso VI do artigo 166 determina como causa de nulidade do negócio jurídico, dentre outras, a figura da fraude à lei, que ocorre quando a realização do ato ou negócio jurídico contiver elemento que objetive fraudar lei imperativa.<sup>757</sup> Anota Álvaro Villaça de AZEVEDO que “(...) a lei imperativa ou norma cogente a que se refere o legislador é a que, imposta pelo Estado, deve ser cumprida e não pode ser modificada pela vontade dos interessados”.<sup>758</sup>

---

<sup>754</sup> *Ibidem*, p. 383. Sobre princípios constitucionais e interpretação constitucional, v. seção III, capítulos 2 e 4, p. 72-99.

<sup>755</sup> “Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

(...)

II – for ilícito, impossível ou indeterminável seu objeto;

III – o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito; (...)”

<sup>756</sup> *Negócio jurídico. Atos jurídicos lícitos. Atos ilícitos*. p. 289.

<sup>757</sup> “Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

(...)

VI – tiver por objetivo fraudar lei imperativa; (...)”

<sup>758</sup> *Ibidem*, p. 290.

Marcos Bernardes de MELLO lembra que a doutrina, usual e universalmente, qualifica a fraude à lei quando o contribuinte age *contra legem*, mas atinge a lei apenas indiretamente, praticando ato em que “(...) por meio de aparente licitude, se obtém resultado proibido pela lei ou se impede que fim por ela imposto se realize”.<sup>759</sup> Entende o autor que seria inadequado falar-se em fraude à lei quando se trata de infração indireta à norma jurídica. O melhor seria apenas *infração indireta à norma jurídica*, reservando-se a expressão fraude à lei não à infração indireta propriamente dita, “(...) mas apenas a conduta intencional de violar indiretamente a lei, o *in fraudem legis agere*, que, é preciso ressaltar, não constitui elemento caracterizador da infração indireta”.<sup>760</sup> Assim, na opinião do autor, a fraude à lei há de ser examinada objetivamente, abstraindo-se os aspectos psicológicos que possam estar envolvidos - ou seja, a intenção do agente - como simples infração à norma jurídica.

Como ocorre no abuso do direito, uma das características da fraude à lei é a licitude dos meios empregados. “Quem pratica o ato *in fraudem legis* procura revesti-lo de toda a aparência de ato lícito. E, em geral, obtém-se licitude formal. Substancialmente, porém, é impossível alcançar-se conformidade com o direito, porque norma jurídica foi violada”.<sup>761</sup> Em outros casos, realizam-se negócios jurídicos que seriam permitidos e normais, não fosse a obtenção do fim proibido.<sup>762</sup>

---

<sup>759</sup> *Teoria do fato jurídico: plano da validade*, p. 82.

<sup>760</sup> *Ibidem*, p. 85.

<sup>761</sup> *Ibidem*, p. 86. Exemplo clássico é o citado pelo autor na p. 88, hipótese em que, “(...)em contrato de mútuo, o credor, para furtar-se a limitações legais de taxa de juros, estipula, além destes, que fixa dentro dos limites, o pagamento de comissões de permanência, taxas de fiscalização ou outros encargos com a denominação que lhes dê. Se tais encargos não correspondem, especificamente, a serviços, expressamente permitidos por lei, prestados ao mutuário (o que acontece com os estabelecimentos de crédito quanto a taxas de fiscalização de aplicação dos empréstimos rurais, p. ex.), há fraude à lei”.

<sup>762</sup> *Ibidem*, p. 87. Cita o autor o seguinte exemplo: “É vedado nos empréstimos de dinheiro garantidos por hipoteca, anticrese e penhor que o credor fique para si com o bem dado em garantia, ou a venda para pagar-se, no caso de inadimplemento da obrigação em seu vencimento. É a proibição do *pacto comissório* contida no Código Civil, art. 765 [refere-se ao Código de 1916]. Para furtar-se ao impedimento, ao invés de constituir alguma garantia real para a dívida e estipular, no contrato, o pacto comissório, o que seria nulo, é comum o credor exigir procuração do devedor, em causa própria ou outorgada a pessoa de sua confiança, com poderes para transmitir, para si próprio ou para terceiro, a propriedade de determinado bem do patrimônio do devedor, caso não seja a dívida paga no

Em resumo, seja qual for o meio empregado, a fraude à lei ocorre “(...) quando se alcança, indiretamente, o que a norma jurídica cogente proíbe ou se evita o que ela impõe. Do mesmo modo como não importa apurar-se a intenção fraudulenta, é também irrelevante perquirir-se sobre os meios empregados na *fraus legis*”.<sup>763</sup>

Nesse contexto, pouco importa a retidão dos meios utilizados para a realização do negócio ou o conjunto de negócios, tampouco a aparência de legalidade de que se revestem. Tal aspecto só pesa para efeito de comprovar a fraude à lei em juízo, já que, “quanto mais imperfeitos, mais simples a tarefa de configurar a fraude”.<sup>764</sup>

Adverte Marcos Bernardes de MELLO, ainda, que, na maioria dos casos, são empregados vários atos para se perpetrar a fraude à lei, o que leva a jurisprudência a ver como distintos os diversos procedimentos empregados para fraudar a lei. Isso é um equívoco, uma vez que “(...) o *in fraude legis agere* constitui um procedimento finalisticamente unitário, uma vez que todos os atos são praticados com o objetivo único (=fim) de infringir a norma jurídica. Por isso, não é possível, logicamente, considerar isoladamente cada ato, mas sempre um conjunto unitário. Há um só ato, mas um ato complexo e, assim, a sanção somente cabe a um dos atos quando conjugados aos outros.”<sup>765</sup>

A consequência da fraude à lei é precisamente a nulidade do negócio jurídico, nos termos expressos no artigo 166 do Código Civil.

---

vencimento. Há, nesse caso, fraude à lei, uma vez que se viola, de modo indireto, a proibição do pacto comissório” - Esclareceu-se nos colchetes.

<sup>763</sup> *Ibidem*, p. 88.

<sup>764</sup> *Idem*.

<sup>765</sup> *Ibidem*, p. 92.

### 12.3.3. Abuso do direito, fraude à lei e simulação

Para alguns autores, a fraude à lei configura espécie do gênero abuso do direito. Heloísa CARPENA confirma que efetivamente a fraude à lei tem bastante em comum com o abuso do direito, já que em ambos “(...) a atividade se conforma exteriormente com a norma, confrontando contudo com seu ‘espírito’. O autor da fraude não contraria a letra da lei imperativa, respeitando-a aparentemente, mas apresenta-se contrário à concreta obrigação que esta lhe impõe, reduzindo-se portanto ao ilícito comum”.<sup>766</sup>

A diferença entre ambos, segundo a autora, consistiria no fato de que, no abuso do direito, o sujeito preenche o esquema do direito do qual julga-se titular, violando-o, porém, em seu fundamento axiológico, enquanto a fraude à lei “(...) revela contrariedade com a própria conduta que a norma fraudada impõe em termos concretos de obrigatoriedade”.<sup>767</sup>

Assim, tratam-se de figuras diferentes, mas é possível confirmar que a fraude à lei, com suas características específicas, consiste em espécie do gênero abuso de direito.

Cumpram também distinguir a fraude à lei da simulação. Nesse aspecto, são esclarecedoras as palavras de Marcos Bernardes de MELLO:

O ter a simulação, em alguns casos, a finalidade de infringir preceito legal não a torna semelhante à fraude à lei. Primeiro porque esse dado não é essencial à simulação. No mais das vezes o ato simulado se destina a prejudicar direitos subjetivados de terceiros. Na fraude à lei a sua característica substancial é, precisamente, a infração a norma jurídica por meios indiretos.

Depois, o outro elemento fundamental para distinguir o ato *in fraudem legis* do ato simulado consiste em que na simulação os atos *não são verdadeiros*, enquanto na fraude à lei os atos *são verdadeiros*, embora se destinem a violar a lei. Realmente, na simulação os atos praticados ou são aparentes ou são mentirosos. Em hipótese alguma representam a verdade. (...)

No ato *in fraudem legis* nada é aparente. Tudo o que parece é querido, especialmente o resultado. (...) os atos em si, considerados isoladamente, são válidos. A invalidade é

---

<sup>766</sup> *Abuso de direito nos contratos de consumo*, p. 61.

<sup>767</sup> *Idem*.

produto da infração à lei, que se consuma com a conjunção dos diversos atos através da qual o fim proibido ou imposto pela lei é alcançado ou evitado.<sup>768</sup>

Ou seja, a fraude à lei representa verdadeira violação indireta da norma jurídica, uma vez que busca eludir, contornar os termos da lei, para que não seja aplicada. Na simulação, diferentemente, não se contorna a lei de forma indireta, mas falseia-se a verdade, inverte-se, modifica-se, transmuda-se os fatos efetivamente pretendidos.

#### **12.3.4. A nulidade do negócio jurídico**

Nos termos do artigo 168 do Código Civil, “as nulidades dos artigos antecedentes”, incluídas, portanto, aquelas previstas no artigo 166, podem ser alegadas por qualquer interessado, ou pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir. Acrescenta ainda, o dispositivo, que as nulidades devem ser pronunciadas por juiz, quando conhecer do negócio jurídico ou dos seus efeitos e as encontrar provadas, não sendo permitido supri-las, ainda que a requerimento das partes.

Embora o abuso do direito (CC, art. 187) não esteja previsto nos “artigos antecedentes” a que alude o artigo 169, o ato abusivo do direito representa conduta ilícita, sendo, portanto, perfeitamente enquadrado no artigo 166, II, do Código Civil, que prevê a nulidade do negócio jurídico quando for ilícito, impossível ou indeterminável seu objeto. Desse modo, entende-se que a ilicitude decorrente do abuso do direito, consoante prevista no artigo 187, também se subordina ao disposto no artigo 169 para o seu reconhecimento.

Caber registrar, ainda, que artigo 169 estabelece que o negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo. Todavia, se o negócio jurídico nulo contiver os requisitos de outro, subsistirá este quando o fim a

---

<sup>768</sup> *Teoria do fato jurídico: plano da validade*, p. 90-91.



que visavam as partes permitir supor que o teriam querido, se houvessem previsto a nulidade (CC, art. 170).

## **12.4. ELISÃO TRIBUTÁRIA E ABUSO DO DIREITO**

### **12.4.1 Introdução**

Revisada, em breves linhas, a noção de abuso do direito e fraude à lei, cabe verificar, então, se referidos institutos de direito civil podem ser aplicados às hipóteses de elisão tributária.

Na ordem da exposição, inicia-se com o abuso do direito.

A elisão tributária, consoante já ficou assentado, é considerada como a conduta lícita, praticada pelo contribuinte, com o objetivo de impedir a realização do fato jurídico tributário ou reduzir a carga tributária sobre determinada operação comercial ou financeira, praticando outro ato ou negócio jurídico, normalmente atípico ou não usual, que não se subsume à hipótese de incidência tributária, mas que atinge resultado econômico e/ou jurídico idêntico ou semelhante ao daquele ato ou negócio típico que estaria submetido à norma de incidência tributária.

Esse comportamento do contribuinte tem assento constitucional e decorre dos princípios gerais da liberdade, da propriedade, da autonomia privada e seus corolários, como a liberdade contratual e a autonomia negocial.

Recorde-se, nesse aspecto, a lição de Diva Prestes Marcondes MALERBI, que asseverou ser assente na doutrina que “(...) toda a pessoa é livre para dirigir sua atividade econômica, de modo a pagar o menor tributo, e é livre para eleger, dentre as formas jurídicas oferentes pelo direito positivo, aquela que conduza a um encargo tributário menos gravoso”.<sup>769</sup>

---

<sup>769</sup> *Elisão tributária*, p. 27

O comportamento elusivo, no dizer da autora, constitui um “direito subjetivo público” do contribuinte, decorrente do direito constitucional de liberdade, e é exercido contra os órgãos do estado responsáveis pela tributação, a quem corresponde o dever de se omitir na exigência do tributo.<sup>770</sup>

*Ora, se o comportamento elusivo é um direito do contribuinte, com assento constitucional, e mais precisamente um direito subjetivo público, parece claro que está ele, como qualquer outro direito subjetivo, sujeito ao exercício irregular, abusivo, portanto. Ou seja, se há o direito subjetivo à elisão, deve-se reconhecer, em contrapartida, que esse direito subjetivo pode ser exercido abusivamente, transpondo os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes, nos termos do artigo 187 do Código Civil, violando assim, não a letra da lei, mas o conteúdo axiológico do direito subjetivo e o ordenamento jurídico como um todo.*

Nesse ponto, as normas civis que dispõem sobre o abuso do direito constituem normas gerais de aplicação do direito, espalhando seus efeitos por todos os quadrantes do ordenamento jurídico. Trata-se, na verdade, de instituto já incorporado à Teoria Geral do Direito, possuindo aplicação em quase todos os campos do direito, razão pela qual, com Marco Aurélio GRECO, não se vislumbra razão suficiente para não se estudar sua aplicação também no Direito Tributário, especificamente quanto ao exercício do chamado “direito à auto-organização”.<sup>771</sup>

*Se se reconhece que o comportamento elusivo decorre do exercício de um direito constitucional, o direito da liberdade, da autonomia negocial, da propriedade privada, parece certo concluir que o exercício desse direito também pode estar sujeito ao abuso. Da mesma forma, por imperativo lógico, os direitos subjetivos da administração tributária concernentes à fiscalização e arrecadação dos tributos também podem ser exercidos de forma abusiva, a partir do momento em que excedem*

---

<sup>770</sup> *Ibidem*, p. 72-85

<sup>771</sup> *Planejamento tributário*, p. 181.

*os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.*

Das teorias que buscam identificar o abuso do direito, a consagrada pelo artigo 187 é a adoção do “critério legítimo”, “(...) *noção que se extrai das condições objetivas nas quais o direito foi exercido, cotejando-as com sua finalidade com a missão social que lhe é atribuída, com o padrão de comportamento dado pela boa-fé e com a consciência jurídica dominante, expressa no conceito de bons costumes*”.<sup>772</sup>

Veja-se, nesse ponto, que o artigo 187, ao eleger os critérios para o reconhecimento do exercício abusivo do direito, nada mais fez que repetir os fundamentos que permeiam todo o Código Civil de 2002, amparados na boa-fé e na função social dos contratos.

Não por outra ordem que o artigo 113 do Código Civil estabelece que “Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração”.

Também o artigo 422 prescreve que “Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé”.

A boa-fé que se trata é aquela objetiva, que, no dizer de Judith MARTINS-COSTA, se caracteriza como

(...) modelo de conduta social, arquétipo ou *standard* jurídico, segundo o qual “cada pessoa deve ajustar a própria conduta a esse arquétipo, obrando como obraria um homem reto: com honestidade, lealdade, probidade.” Por este modelo objetivo de conduta levam-se em consideração os fatores concretos do caso, tais como o *status* pessoal e cultural dos envolvidos, não se admitindo uma aplicação mecânica do *standard*, de tipo meramente subjuntivo.<sup>773</sup>

---

<sup>772</sup> Cf. Heloísa CARPENA, *O abuso de direito no Código de 2002 ...*, op. cit., p. 392.

<sup>773</sup> *A boa-fé no direito privado*, p. 411.

Todos esses pressupostos estão sintetizados na norma-princípio inserta no artigo 421, segundo o qual “*A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato*”.

Trata-se de profunda alteração da norma civil que se põe em consonância com os princípios da Constituição Federal.

Isso porque, conforme já demonstrado na seção IV, todos os princípios constitucionais que fundamentam o comportamento elusivo não são absolutos e estão condicionados, e condicionam, os demais princípios constitucionais e objetivos do estado.

A ordem econômica, a par de estar fundamentada na propriedade privada, na livre concorrência, na autonomia negocial e na liberdade profissional, apresenta como alicerce, igualmente, a função social da propriedade, a redução das desigualdades sociais, os ditames da justiça social, de modo a assegurar a todos uma existência digna (CF, art. 170).<sup>774</sup> Em contrapartida, as ações de interesse coletivo, visando ao atendimento dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva - em seu aspecto positivo -, estão limitadas pelos direitos e garantias assegurados aos contribuintes.

Os princípios em referência não apresentam uma hierarquia *prima facie*, embora ainda se ouça quem defenda “(...) o caráter absoluto e ilimitado quer da liberdade econômica de contratar, independentemente de razões fiscais, quer da garantia instrumental que visa a protegê-la, que é a garantia individual da legalidade e da tipicidade da tributação”;<sup>775</sup> como se se estivesse a ler o artigo 170 da Constituição Federal apenas parcialmente ou se estivesse a reconhecer o caráter absoluto dos direitos individuais tal qual se conheceu no movimento liberal do século XIX. A Constituição desmente essa afirmação; o novo Código Civil, desvencilhando-se do objetivo do código anterior, que era apenas proteger a propriedade individual, também o faz.

---

<sup>774</sup> v. seção IV, item 3.10, p. 176. “Liberdade, propriedade e autonomia privada”.

<sup>775</sup> Cf. Alberto XAVIER. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, p. 137.

Liberdade econômica, propriedade privada, autonomia negocial, legalidade, segurança jurídica, são princípios tão caros ao Estatuto Constitucional quanto a isonomia, capacidade contributiva, cidadania, justiça tributária e solidariedade. A ponderação e sopesamento desses princípios é que deve nortear tanto a elaboração legislativa como o trabalho de interpretação e aplicação do Direito Tributário e não a sacralização de alguns em total prejuízo de outros.

Diante dessa afirmação, pergunta Alberto XAVIER se ainda se está em um Estado de Direito.<sup>776</sup> Dir-se-ia que não, ao menos num Estado que seja somente “de Direito”. Esse estado ficou para trás, no caminho inexorável da história. Vivencia-se ou busca-se um Estado Constitucional Democrático Social de Direito.<sup>777</sup>

Finalmente, importa repisar que o abuso do direito é instituto hoje incorporado à teoria geral do direito e, em face de sua positivação na legislação civil, é aplicável a todos os quadrantes do ordenamento jurídico.

Ao final do item 12.2, supra, sustentou-se o entendimento de que a legislação federal civil pode ser aplicada ao direito tributário, quando não houver reserva constitucional - núcleo constitucional da hipótese de incidência - ou de lei complementar (CF, art. 146), e a legislação tributária não dispuser sobre o tema de forma idêntica ou diversa da legislação privada.<sup>778</sup>

---

<sup>776</sup> *Idem.*

<sup>777</sup> Cf. seção III, item 2.3, p. 74. Justifica-se a denominação de estado acima exposta, para dizer que não se fala especificamente do modelo de Estado de Direito advindo do movimento liberal do século XIX, mas daquele que, além de sujeitar o estado aos limites estabelecidos na ordem jurídica, decorrente do constitucionalismo, e limitar o exercício do poder, incorpora a essa sujeição as características da representação democrática e da busca pela justiça social. Sobre a caracterização desse estado, a lição de J.J.G. CANOTILHO: “Se quiséssemos adotar uma fórmula de síntese, poderíamos dizer que o Estado social de direito só será Estado de direito se, como reclamavam os liberais e exigem os neoliberais, reconhecer a função estruturante dos princípios fundamentais do direito civil assente nos direitos da vontade dos sujeitos económicos (ou seja, dos proprietários, empresários) e dos princípios norteadores desses direitos (a livre iniciativa económica e a autonomia contratual). Contudo, o Estado de direito só será social se não deixar de ter como objectivo a realização de uma democracia económica, social e cultural e só será democrático se mantiver firme o princípio da subordinação do poder económico ao poder político. As tentativas de expurgação do social com o intuito de destilar um Estado de Direito quimicamente puro, isto é, um Estado sem o compromisso da socialidade, mais não são do que coberturas ideológicas para políticas económicas e sociais onde não cabem deveres de solidariedade e de inclusão do outro”. *Estado de Direito*, p. 39.

<sup>778</sup> v. p. 262.

*A teoria do abuso do direito não se encontra inserta em nenhum dos óbices acima aventados, razão pela qual se entende aplicável o artigo 187 do Código Civil ao direito tributário, mais especificamente no tema da elisão tributária.*

#### **12.4.2 Pressupostos para o reconhecimento do abuso do direito em tema de elisão tributária**

Antes de continuar, é importante anotar, ainda, a referência de Heloísa CARPENA, no sentido de que, não obstante a deficiente redação do artigo 187 do Código Civil, a aferição do abuso no exercício de um direito deve ser objetiva, “(...) revelada pelo simples confronto entre o ato praticado e os valores tutelados pelo ordenamento civil constitucional”. Além disso, “O abuso, como categoria autônoma dos atos contrários ao direito, não se limita ao exercício de um certo e determinado direito subjetivo, identificando-se, igualmente em outras situações”. Desse modo, “Quer se trate de liberdades, faculdades, direitos potestativos ou poderes, todos constituem vantagens, cuja configuração depende, em última análise, da estrutura qualificativa da norma jurídica. Logo, em relação a qualquer situação subjetiva será admitida a figura do abuso do direito, visto que nenhuma delas será jamais desprovida de fundamento axiológico”.<sup>779</sup>

Cabe verificar então, em que hipóteses, teoricamente, é possível o reconhecimento do abuso do direito no procedimento de elisão tributária.

*O abuso ocorrerá quando o contribuinte, no exercício do direito que lhe assegura a autonomia negocial, a liberdade contratual e a livre iniciativa, praticar atos ou negócios jurídicos lícitos, mas desprovidos de causa ou em desconformidade com os procedimentos usuais utilizados para determinada atividade negocial e com sua costumeira finalidade, com o fim único e exclusivo de excluir, reduzir ou diferir o*

---

<sup>779</sup> *O abuso de direito no Código de 2002 ..., op. cit., p. 392-393.*

pagamento do tributo, que normalmente seria incidente sobre a operação, caso não fosse ela praticada desprovida de causa ou de forma anormal.

Em tal hipótese, o contribuinte preenche os requisitos formais do direito de liberdade de contratar que lhe assegura a Constituição, mas não cumpre o valor normativo que é seu fundamento de validade. Ou seja, atende aos requisitos lógico-formais desse direito, praticando ato, em princípio lícito, mas desprovido de causa e de boa-fé, violando os limites axiológico-materiais do mesmo direito e o ordenamento jurídico como um todo, contrariando a função social do contrato (CC, art. 421), a função social da propriedade, o objetivo de redução das desigualdades sociais, os ditames da justiça social, da igualdade e da dignidade da pessoa humana, fundamento da ordem econômica (CF, art. 170) e objetivo da sociedade (CF, art. 3º).

*Presente está, nessa conduta, a figura do abuso do direito*, que tem como elemento estrutural a existência de um direito, sendo, dessa forma, uma conduta lícita, que passa para o campo da ilicitude no momento de seu exercício, por violar a boa-fé objetiva, os costumes e a finalidade sócio-econômica desse direito.

Veja-se que no abuso do direito não há violação direta a uma norma jurídica, não ocorre um ilícito típico, previamente estabelecido em um tipo legal. Há sim, a violação ao fundamento axiológico do direito, à sua finalidade sócio-econômica, aos demais princípios constitucionais que norteiam a conduta, constituindo hipótese de infração indireta da lei e um ilícito atípico.

Como anota Heleno TÔRRES, ao defender sua noção sobre elusão tributária, a licitude da conduta utilizada pelo contribuinte para obtenção da economia tributária não se confunde com a ilicitude “(...) que se dессome da qualificação atribuída à situação aperfeiçoada a partir da conformação de um dos pressupostos eleitos pelas normas do sistema, especiais ou gerais”.<sup>780</sup> O mesmo entendimento se aplica ao abuso do direito.

---

<sup>780</sup> *Ibidem*, p. 195-196.

Recorde-se, novamente, a lição de Heleno TÔRRES no sentido de que no campo das ações ilícitas, que podem constituir hipóteses de normas secundárias, encontram-se aquelas condutas que contrariam as normas primárias modalizadas pelos modais deônticos “proibido” e “obrigatório” (V e O), que representam “tipos” adotados pelo direito positivo para efeito da aplicação das respectivas sanções.<sup>781</sup> Essas são as chamadas *ilicitudes típicas*. Ao lado dessas, existem as ações ilícitas que decorrem do descumprimento de condutas “permitidas” (P), e que afetam princípios do sistema jurídico.<sup>782</sup> São as chamadas *ilicitudes atípicas*, entre as quais se inclui, portanto, *o abuso do direito*.

A ausência de tipicidade e a infração indireta à lei e ao ordenamento jurídico impedem que se possa exprimir com exatidão as condutas que configuram esse ilícito atípico. Aliás, se fosse necessário e possível a apresentação de um rol de condutas que representassem o abuso do direito, já não se estaria mais diante de um ilícito atípico, mas sim de uma infração direta da lei, uma conduta típica. No entanto, é viável apresentar as características que, em tese, se apresentam no procedimento de elisão tributária viciado pelo abuso do direito. São elas:

a) a presença de situação legalmente permitida e, a partir dela, a existência de uma conduta, comissiva ou omissiva, lícita em sua forma, não eivada de qualquer nulidade;

b) a realização dessa conduta - comissiva ou omissiva - desprovida de causa ou em desconformidade com a forma jurídica comum e habitual para o efeito que se pretende, não justificada do ponto de vista negocial;

c) a ocorrência, em razão dessa conduta, da exclusão, redução ou diferimento do tributo que normalmente incidiria sobre a operação pretendida, de acordo com a regra-matriz de incidência, caso essa não tivesse sido realizada daquela forma;

d) a reprovabilidade dessa conduta pelo ordenamento jurídico;

---

<sup>781</sup> Cf. capítulo 9, supra, p. 220, "Elusão tributária".

<sup>782</sup> *Direito tributário e direito privado*, p. 196-197.



e) a criação, a partir dessa reprovação e rejeição pelo ordenamento jurídico, de uma norma concreta que limita a conduta, qualificando como proibido o que antes era permitido e recompondo o sistema, que foi agredido.

*O primeiro requisito* se refere à existência de uma norma que ampare ou não proíba o comportamento do contribuinte. Se a conduta praticada viola diretamente a lei, já não se pode falar em abuso do direito, mas sim, de um ilícito típico, como fraude, dolo ou simulação, ou ainda um ilícito penal-tributário. Não se estará diante de elisão tributária, mas de evasão.

*O segundo requisito* diz respeito à causa da conduta praticada pelo contribuinte. O tema da causa no negócio jurídico é antigo e suscita grandes debates. Para não se estender na discussão, adota-se, de um modo geral, a teoria causalista objetiva, entendendo-se que a causa constitui elemento essencial de todo o negócio jurídico.<sup>783</sup>

A *causa*, segundo José ABREU FILHO, “(...) se traduz no fim prático objetivado pelo negócio jurídico respectivo, na indagação da razão jurídica negocial.”<sup>784</sup> Não se confunde, portanto, com o *motivo*, que é composto por todas as considerações psíquicas anteriores que levam o agente à prática do negócio e que, em princípio, não são relevantes para aferição de sua licitude. Fala-se, é verdade, em *motivo próximo*, que corresponde à causa, o *fator determinante da ação*, ficando em plano secundário todos aqueles motivos que levaram o sujeito a prática do ato final consumado.

A causa, além disso, deve ser aferida a partir de sua condição objetiva, ou seja, segundo a *significação econômico-social* e a *função desempenhada pelo negócio*, não importando, para esse fim, o fundamento psicológico do agente. Nesta aferição, anota José ABREU FILHO,

---

<sup>783</sup> Mesmo nos chamados negócios abstratos ou formais, em que a forma é o elemento central (nota promissória, título cambial), a causa existe, embora vinculada a outro negócio.

<sup>784</sup> *O negócio jurídico e sua teoria geral*, p. 135.

(...) leva-se em conta que o ordenamento protege somente aqueles negócios capazes de atender aos interesses sociais. Integrar-se-ia neste posicionamento aquela conceituação (...), da lavra de Ruggiero, quando define a causa como sendo “o fim econômico e social reconhecido e garantido pelo direito” -, uma vez que no âmbito de tal conceito se vislumbra uma preocupação eminentemente objetivista, consistente na indagação maior da função negocial do que em colocações pertinentes a aspectos interiores ou subjetivistas. (sic)<sup>785</sup>

Não se trata, portanto, de perquirir sobre a *intenção negocial*, mas sim sobre a causa - finalidade e resultado - do negócio, na acepção empregada, por exemplo, pelos artigos 140, 145 e, igualmente, pelo artigo 166, II, todos do Código Civil.

Explica Heleno TÔRRES que, “(...) como os sujeitos coincidem numa dada declaração de vontade, objetivada sob a forma de negócio jurídico, para atingir um determinado resultado (causa), a interpretação que se faça de tal negócio, como texto (contrato) e como fato, deve ir além da causa simplesmente como expectativa (o fim visado) e atentar primordialmente para o *resultado que seja concretamente perseguido*”.<sup>786</sup>

O vício na causa do negócio jurídico pode referir-se à ausência de qualificação jurídica de determinado fato, como também à desconformidade da qualificação jurídica desse mesmo fato, a partir de sua finalidade. Com base em um mesmo fundamento de fato, pode o contribuinte: realizar um negócio jurídico sem causa, que não corresponda àquele fundamento de fato; ou, não realizar qualquer negócio, deixando de atribuir aos mesmos fatos a qualificação jurídica a eles cabível. Trata-se, portanto, de questionar a qualificação jurídica dos fatos, com o que se descobrirá se a causa jurídica do negócio realizado - qualificação jurídica - está em consonância como os fatos que lhe dão suporte.

Dir-se-á, então, que será sempre vedado ao contribuinte a prática de qualquer negócio indireto, já que esse tipo de negócio, por sua essência, visa atingir fins diversos daqueles normalmente derivados da conduta típica realizada ou adota

---

<sup>785</sup> *Ibidem*, p. 138-139

<sup>786</sup> *Direito tributário e direito privado*, p. 194.

instrumentos inadequados, não usuais, aos fins que pretende atingir. Certamente que não. Desde que exista uma causa real, uma justificativa empresarial para a realização do negócio, na forma como efetivada, o ato não merecerá reprovação, ainda que tenha como resultado alguma vantagem tributária.

A efetivação de um negócio jurídico indireto ou a adoção, em determinada transação, de um esquema anormal ou não usual, não revela, por si só, a existência do abuso do direito. Consoante observa Heleno Taveira TÔRRES, “Uma configuração insólita pode resultar adequada, enquanto uma configuração em tudo usual pode manifestar-se inadequada. O direito tributário não impõe aos contribuintes o uso de formas e institutos jurídicos usuais necessariamente.”<sup>787</sup>

Entretanto, se demonstrado que o negócio indireto não apresenta qualquer causa negocial, qualquer justificativa empresarial, ou que sua causa é totalmente desvinculada dos fins pretendidos, tendo por finalidade, unicamente, a vantagem tributária, então poderá ser perquirida a existência de eventual abuso do direito.

A incompatibilidade da causa negocial com a pretensão do contribuinte, à vista dos pressupostos de fato, pode ser identificada, por exemplo, pelo maior ônus do negócio ou do conjunto de negócios - ônus não do ponto de vista tributário, evidentemente -, ou a sua maior complexidade, em comparação com o negócio direto ou típico que seria aplicável ao fim almejado pelo contribuinte.<sup>788</sup>

*O terceiro requisito* traz em conta a vantagem fiscal obtida pelo contribuinte com sua conduta. A existência de um dano contra terceiro, no caso a administração tributária, é requisito para o reconhecimento do abuso do direito. Se, apesar da conduta anormal, estapafúrdia, realizada pelo contribuinte para celebrar seus negócios

---

<sup>787</sup> *Limites ao planejamento tributário*, p. 46.

<sup>788</sup> Assim se manifesta, por exemplo, Hermes Marcelo HUCK ao sustentar que o planejamento tributário, quando estruturado sem qualquer finalidade negocial senão a da economia tributária, pode ser taxado como forma de abuso de direito, sujeitando-se à desconsideração para efeitos fiscais. *Evasão e elisão no direito tributário internacional*, p. 15.

jurídicos, dela não resultar qualquer prejuízo a terceiros, seu agir não merece reprovação, ao menos do ponto de vista jurídico, do abuso do direito.

*O quarto requisito* diz respeito à própria essência do abuso do direito. É a reprovabilidade do ordenamento jurídico à conduta realizada que, embora fundada em direito, portanto lícita, passa, a partir de seu exercício, para o campo da ilicitude. As condições para que isso ocorra foram descritas nos itens precedentes.

*O quinto requisito*, por sua vez, refere-se às conseqüências do abuso do direito. Reconhece-se que o titular do direito, ao exercê-lo, *extrapolou os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes* (CC, art. 187), declara-se a nulidade dessa conduta (CC, art. 166, II), recompondo-se a integridade do sistema e, se necessário, atribuindo-se aos fatos a configuração jurídica devida, não fosse o abuso cometido pelo agente.

#### **12.4.3 Do procedimento para reconhecimento do abuso do direito**

Verificando, a administração fazendária, a possibilidade de determinado negócio foi realizado com abuso do direito, determinará a abertura de processo administrativo para apurar os fatos, abrindo-se ao contribuinte a possibilidade de apresentação de esclarecimentos e produção de provas.

Confirmada a suspeita inicial, *o passo seguinte é o ajuizamento da ação judicial*, visando o reconhecimento da nulidade do negócio praticado com abuso do direito.

O negócio jurídico praticado com abuso do direito, como demonstrado, constitui ato ilícito. Entretanto, a conseqüência da ilicitude, qual seja, a ineficácia do negócio, deve ser reconhecida judicialmente, nos termos do que dispõe o artigo 168 do Código Civil.<sup>789</sup>

---

<sup>789</sup> Recorde-se o contido no subitem 12.3.4, p. 271: Nos termos do artigo 168 do Código Civil, “as nulidades dos artigos antecedentes”, incluídas, portanto, aquelas previstas no artigo 166, podem ser alegadas por qualquer interessado, ou pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir. Acrescenta ainda, o dispositivo, que as nulidades devem ser pronunciadas por juiz, quando conhecer

A necessidade de ajuizamento da ação judicial decorre de dois aspectos fundamentais. O primeiro deles refere-se à ausência de norma legal autorizando a administração a declarar o negócio abusivo e proceder ao lançamento. As hipóteses previstas na legislação são somente aquelas contidas no artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional, ou seja, dolo, fraude ou simulação, considerando o entendimento já manifestado de que o parágrafo único do artigo 116, do mesmo Código, constitui norma anti-simulação, do que aqui não se trata. O segundo e mais importante aspecto é de ordem material e diz respeito à impossibilidade de que a declaração de abuso do direito provenha diretamente da administração, parte na relação jurídico-tributária.

O abuso do direito é um ilícito atípico, cujo reconhecimento demanda um grau de subjetividade e a ponderação de valores constitucionais colidentes, que não pode ser conferido a uma das partes envolvidas na relação jurídica. Sobre esse aspecto, já se discorreu no item 11.3, supra.<sup>790</sup>

#### **12.4.4 Das conseqüências do reconhecimento do abuso do direito**

Declarada a nulidade do negócio jurídico, pelo abuso no exercício do direito, já não se está mais diante de elisão tributária, mas sim, de evasão, marcada pela ilicitude.<sup>791</sup>

*A decisão judicial reconhece que o negócio jurídico é abusivo, qualificando como proibida a conduta que antes era permitida e recompondo o sistema que foi*

---

do negócio jurídico ou dos seus efeitos e as encontrar provadas, não sendo permitido supri-las, ainda que a requerimento das partes. Embora o abuso do direito (CC, art. 187) não esteja previsto nos “artigos antecedentes” a que alude o artigo 169, o ato abusivo do direito também representa conduta ilícita – “Também comete ato ilícito (...)”, sendo, portanto, perfeitamente enquadrado no artigo 166, II, do Código Civil, que prevê a nulidade do negócio jurídico quando for ilícito, impossível ou indeterminável seu objeto. Desse modo, entende-se que a ilicitude decorrente do abuso do direito, consoante prevista no artigo 187, também se subordina ao disposto no artigo 169 para o seu reconhecimento.

<sup>790</sup> “Sobre a possibilidade de uma norma geral antielisão no direito brasileiro”, p. 253.

<sup>791</sup> Direito exercido de forma abusiva que, como mencionado, não se refere exclusivamente ao direito subjetivo que fundamenta o negócio, mas, de forma ampla, ao direito de liberdade contratual e autonomia negocial e a toda e qualquer liberdade, faculdade, direito potestativo ou poder, que, por representar vantagem, podem ser exercido de forma abusiva.

*agredido, mediante o reconhecimento da existência de um negócio subjacente àquele que foi nulficado, ou procedendo à requalificação jurídica dos fatos ou atos ocorridos, em que foram abusivamente objeto do negócio jurídico nulo.*

*Se em decorrência da nulidade do negócio jurídico, do reconhecimento da validade jurídica de um negócio subjacente ou da requalificação jurídica dos fatos, verifica-se a ocorrência dos dados previstos nos critérios da regra-matriz de incidência tributária, então cabível o lançamento devido.*

Essa interpretação se confirma com o disposto nos artigos 169 e 170 do Código Civil. O primeiro, estabelece que o negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo. Já o segundo, prevê que, se o negócio jurídico nulo contiver os requisitos de outro, subsistirá este quando o fim a que visavam as partes permitir supor que o teriam querido, se houvessem previsto a nulidade.

Falta à regra, é verdade, a qualidade da clareza. Mas a comparação com o artigo 167, que estabelece a nulidade do negócio jurídico simulado, mas ressalva a validade do dissimulado, se presentes, em relação a este, os requisitos legais, confirma a interpretação; a situação no abuso de direito é semelhante. Declara-se que determinado negócio jurídico é nulo, se exercido com abuso do direito, sendo, portanto, ilícito (CC, art. 166, II). Reconhecida a nulidade, verifica-se se os fatos autorizam o reconhecimento de outro negócio jurídico. Se preenchidos os requisitos legais, reconhece-se a validade desse outro negócio jurídico. A incidência da norma tributária é decorrência automática dessa declaração, mediante lavratura do auto de infração.

Impende destacar, de outra parte, que o reconhecimento do abuso do direito em relação a determinado negócio jurídico *pode limitar-se à declaração de nulidade dos efeitos em relação à administração tributária*. Ou seja, não se torna necessário, em tese, declarar a nulidade do vínculo entre as partes e a invalidade dos efeitos jurídicos entre elas, bastando reconhecer sua inoponibilidade em relação ao fisco.

Sob outro aspecto, parece claro, por imperativo lógico, que enquanto tramita a ação judicial que visa reconhecer a nulidade do ato abusivo, não corre o prazo de decadência para a administração fazendária proceder ao lançamento do tributo, pela absoluta ausência de pressuposto válido para sua efetivação, já que a ilicitude do ato abusivo necessita ser reconhecida judicialmente.

## **12.5. OBJEÇÕES DA DOUTRINA QUANTO À APLICAÇÃO DA TEORIA DO ABUSO DO DIREITO NO CAMPO DA ELISÃO TRIBUTÁRIA**

### **12.5.1 Introdução**

A afirmação de que a elisão tributária não poderia ser submetida a qualquer tipo de controle jurídico repressivo, à vista do suposto caráter absoluto dos princípios da liberdade e da autonomia privada, não possui sustentação diante da Constituição Federal de 1988 e, crê-se, já foi suficientemente rechaçada nos tópicos anteriores.

Não se deixa de reconhecer, porém, que a aplicação da teoria do abuso do direito no Direito Tributário, como forma de repressão ao ato elusivo, é contestada por parte da doutrina. Menciona-se, por todos, o entendimento de Alberto XAVIER, para quem “O conceito de abuso de direito deve ser erradicado, de vez, da ciência do Direito Tributário, onde não tem foro de cidade”.<sup>792</sup>

Embora na construção das proposições defendidas na presente dissertação tenha-se buscado afastar possíveis argumentos contrários, cabe nesse tópico fazer breve referência aos principais desses argumentos, visando afastar dúvidas quanto ao posicionamento assumido.

---

<sup>792</sup> *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. p. 109.

### 12.5.2 Ausência de colisão de princípios e de valores constitucionais

Sustentam alguns autores que o comportamento elusivo do contribuinte não encontra qualquer limite constitucional, de sorte que inexiste a alegada colisão de princípios ou valores constitucionais, a justificar a limitação, no caso concreto, do direito constitucional da liberdade e da autonomia privada.

Assim, para Alberto XAVIER, o princípio da capacidade contributiva não possuiria a chamada “eficácia positiva”, constituindo apenas um limite do exercício da competência tributária do Estado e uma garantia do contribuinte contra a tributação excessiva. Já os princípios do Estado Social, da solidariedade, do compartilhamento justo nas despesas públicas, por sua vez, não teriam força suficiente para restringir garantias e direitos individuais, como a tipicidade e a legalidade.<sup>793</sup>

Quanto à abrangência do princípio da capacidade contributiva, discorda-se totalmente dessa interpretação restritiva a ele atribuída. Já se teve oportunidade de defender, com base na melhor doutrina, que o mencionado princípio não pode ser visto apenas como um delimitador negativo da competência tributária, dirigido apenas ao legislador, determinando que a norma de incidência escolha como hipótese apenas fatos que sejam reveladores de capacidade contributiva.<sup>794</sup> Ao lado desse relevante papel, o princípio em referência exerce a função cogente de obrigar a elaboração da norma de incidência com base nos valores da igualdade e da generalidade da tributação, no sentido de que “Não somente todos devem ser gravados em *razão de sua capacidade contributiva*, como também todos aqueles que têm capacidade contributiva *devem ser gravados*”.<sup>795</sup>

---

<sup>793</sup> *Ibidem*, p. 123-125.

<sup>794</sup> v. seção IV, item 3.6, p. 162, “A isonomia e o duplo aspecto da capacidade contributiva”.

<sup>795</sup> “Il requisito della capacità contributiva infatti no è solo posto a tutela de contribuinte tassato, ma di tutti i membri della collettività sociale. No solo tutti debbono essere colpiti *in ragione della capacità contributiva*, ma anche tutti coloro que hanno capacità contributiva *debbono essere colpiti*”. *Il principio della capacità contributiva*, p. 324.



A capacidade contributiva é, portanto, a um só tempo, uma limitação constitucional à competência tributária e uma imposição ao estado para que tribute de forma isonômica todos os que possuem idêntica capacidade contributiva. Para o contribuinte, o princípio também se mostra com eficácia dúplice, representado uma garantia contra a tributação excessiva e, igualmente, um dever de solidariedade no custeio das despesas públicas.<sup>796</sup>

É certo que a revelação da capacidade contributiva não é suficiente para reconhecer a aplicação da norma tributária a fato nela não previsto, tendo por *fundamento exclusivo* a equivalência econômica do resultado. Conforme asseverado anteriormente, a simples verificação dessa equivalência econômica do resultado do ato ou negócio jurídico não é suficiente para autorizar a aplicação da norma de incidência sobre outra realidade que não aquela prevista no critério material.<sup>797</sup>

Isso, porém, não significa deixar de reconhecer que o comportamento elusivo conduz a um choque de princípios e valores constitucionais. Essa colisão, já se demonstrou, existe e coloca, de um lado, a liberdade, a autonomia privada, a legalidade, a segurança jurídica, dentre outros, e, de outro, a isonomia tributária, a capacidade contributiva, a função social dos contratos e da propriedade e a solidariedade no custeio das despesas do estado.

*A essa colisão de princípios e valores constitucionais é que a teoria do abuso do direito é chamada a solucionar, com base nas possibilidades oferecidas pelo ordenamento jurídico brasileiro e à vista dos princípios e métodos de interpretação constitucional.*<sup>798</sup>

Frágil, igualmente, o argumento de que a legalidade e tipicidade são objeto de “regras” constitucionais, enquanto a capacidade contributiva é um princípio, do que

---

<sup>796</sup> Cf. Leonardo Sperb de PAOLA, *Presunções e ficções no direito tributário*, p. 144.

<sup>797</sup> Cf. capítulo 6 supra, p. 208, “Interpretação segundo a realidade econômica”.

<sup>798</sup> v. seção III, item 4.2, p. 95, “Conflito de regras e colisão de princípios fundamentais”.

resultaria a impossibilidade de entrarem em conflito, já que situados em planos normativos distintos.<sup>799</sup>

Entende-se como correta a distinção, feita pela maior parte da doutrina, entre princípios e regras, ambas espécies do gênero norma jurídica. As normas, porém, não trazem em si sua condição de princípios ou regras. É tarefa do jurista identificá-las e hierarquizá-las. Por outro lado, uma mesma norma pode conter um princípio e uma regra jurídica, merecendo, cada um desses comandos normativos, a interpretação decorrente da função que exercem.<sup>800</sup>

Não há, desse modo, como aceitar o argumento de que a legalidade constitui uma regra constitucional e a igualdade um princípio constitucional, razão pela qual não haveria conflito entre uma e outro.<sup>801</sup> No caso em exame, legalidade, tipicidade, isonomia e capacidade contributiva apresentam-se no mesmo plano normativo, seja como normas-princípio, seja como normas-regra, conforme consta dos artigos 5º, *caput* e II, 150, I e II e 145, § 1º, da Constituição Federal.

Finalmente, entende-se superado também o argumento de que o “(...) o princípio da capacidade contributiva é expressão do *princípio da igualdade na criação da lei* (igualdade “na lei”, ou “através da lei) e não do *princípio da igualdade perante a lei*”.<sup>802</sup> O estudo até aqui desenvolvido não se conforma com uma interpretação meramente formal e restritiva dos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva.<sup>803</sup>

---

<sup>799</sup> Cf. Alberto XAVIER, *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, p. 123-126.

<sup>800</sup> v. Seção III, capítulo 2, p. 70-101, “Princípios constitucionais fundamentais”.

<sup>801</sup> Como sustenta Alberto XAVIER, *Ibidem.*, p. 127.

<sup>802</sup> *Idem.*

<sup>803</sup> v. seção IV, itens 3.4 a 3.6, p. 150-164, acerca da isonomia tributária e capacidade contributiva.

### **12.5.3 Inexistência de limites tributários aos princípios da autonomia privada e da liberdade de contratar e conseqüente impossibilidade do abuso do direito**

Sustenta-se, também, como óbice à teoria do abuso no Direito Tributário, que os direitos e garantias individuais constituem matéria de reserva absoluta da Constituição e quando essa quis limitá-los o fez expressamente.

Assim, sustenta Alberto XAVIER, “(...) o princípio da liberdade de contratar, corolário do princípio da livre iniciativa não está, nem pode estar, sujeito a qualquer restrição infraconstitucional com fundamento em razões de ordem fiscal”.<sup>804</sup>

A liberdade econômica, a livre iniciativa e a autonomia negocial, portanto, são princípios constitucionais que não poderiam ser limitados pela teoria do abuso de direito, aplicada à elisão tributária, tendo como fundamento uma “*estrita motivação fiscal*”.<sup>805</sup>

O argumento também não prospera.

Restou demonstrado que os princípios em referência não são absolutos e se encontram materialmente limitados pela própria Constituição. A ordem econômica (CF, art. 170), a par de estar fundamentada na propriedade privada, na livre concorrência, na autonomia negocial e na liberdade profissional, apresenta como alicerce, igualmente, a função social da propriedade, a redução das desigualdades sociais e os ditames da justiça social, de modo a assegurar a todos uma existência digna, na busca constante pela consecução dos ideais da sociedade (CF, art. 3º). A liberdade contratual, por sua vez, é limitada pela probidade e pela boa-fé (CC, arts. 113 e 422), bem como pela função social do contrato (CC, art. 421).

É em nome desses valores e em obediências aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva que o direito à elisão tributária deve ser limitado, quando seu exercício se mostrar abusivo.

---

<sup>804</sup> *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, p. 119.

<sup>805</sup> *Ibidem*, p. 121,

A aplicação da teoria do abuso do direito em tema de elisão tributária, por conseguinte, não tem objetivos meramente arrecadatórios ou uma fundamentação estritamente tributária. A prática demonstra, ao contrário, que, quando o objetivo dos governos é simplesmente aumentar a arrecadação, ele é implementado de forma muito mais simples, normalmente elevando-se a carga tributária dos contribuintes que não possuem condições de eludir a tributação.

O abuso do direito, nesse contexto, tem por fim preservar princípios e valores tão caros à Constituição como aqueles que fundamentam a prática de atos ou negócios jurídicos que visem uma menor carga tributária, revelando que esse direito - direito à elisão tributária - é materialmente limitado por outros de igual ordem, e, dessa forma, não pode ser exercido de forma abusiva ou excessiva.

Em última instância, portanto, a teoria do abuso do direito em matéria de elisão tributária não tem por escopo fundamental garantir ou aumentar a arrecadação do estado, mas sim e especialmente assegurar o direito da sociedade a uma tributação justa, ou seja, uma tributação isonômica e solidária.

#### **12.5.4 Interpretação econômica**

Dir-se-á que o reconhecimento do abuso do direito leva em consideração o objetivo econômico do ato praticado pelo contribuinte, ressuscitando, assim, a já enterrada teoria da interpretação econômica no Direito Tributário.<sup>806</sup>

Não é o que ocorre. O reconhecimento do abuso no exercício do direito é feito exclusivamente à vista de princípios e regras jurídicas. O conteúdo econômico, ainda que seja um dos elementos considerados, não é o foco central da aplicação do artigo 187 do Código Civil. O abuso é reconhecido não porque o contribuinte praticou ato ou negócio indireto, atingindo o mesmo resultado econômico daquele previsto na norma de incidência, revelador de capacidade contributiva objetiva, mas porque esse ato ou negócio violou o fundamento axiológico-material do próprio direito que lhe dá

---

<sup>806</sup> Cf. capítulo 6, supra, p. 208, “Interpretação segundo a realidade econômica”.

sustentação, que foi exercido em desconformidade com seus fins sócio-econômicos, com a boa-fé e com os demais princípios que regem o sistema.

A interpretação dos negócios jurídicos visando à descoberta de sua respectiva “causa”, portanto, “(...) *nada tem a ver com interpretação econômica do direito tributário ou similar doutrina*”.<sup>807</sup> Esse exame é realizado à vista do ordenamento jurídico e de critérios interpretativos também jurídicos.

### 12.5.5 Legalidade, tipicidade e analogia

Alguns sustentam com veemência que declarar determinado ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte como abusivo e, portanto, nulo, e aplicar sobre o fato a regra-padrão de incidência tributária, corresponderia a tributar um fato não existente, ofendendo os princípios da legalidade e da tipicidade, além de importar o emprego da analogia, o que é vedado pelo Código Tributário Nacional<sup>808</sup> e decorre do próprio princípio da legalidade estrita.<sup>809</sup>

Um exame um pouco mais detido da questão demonstra a impropriedade da impugnação.

Conforme destacado no subitem 12.4.3, supra (p. 283), a decisão judicial reconhece que o negócio jurídico é abusivo, qualificando como proibida a conduta que antes era permitida e recompondo o sistema que foi agredido, mediante o reconhecimento da existência de um negócio subjacente àquele que foi nulificado, ou procedendo à re-qualificação jurídica dos fatos ou atos ocorridos, que foram objeto do negócio jurídico nulo, praticado com abuso do direito.<sup>810</sup> Se em decorrência da

---

<sup>807</sup> Cf. Heleno TÔRRES, *Direito tributário e direito privado*, p. 194-195.

<sup>808</sup> “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

(...)

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

(...)”

<sup>809</sup> v. seção IV, itens 3.1 e 3.2, p. 133-148.

<sup>810</sup> Subitem 12.4.3, p. 283, “Do procedimento para o reconhecimento do abuso do direito”.

nulidade do negócio jurídico, do reconhecimento da validade jurídica de um negócio subjacente ou da requalificação jurídica dos fatos - ainda que esses efeitos sejam somente em relação à administração -, verificar-se a materialização dos dados previstos nos critérios da regra-matriz de incidência tributária, então cabível o lançamento devido.

Não, há, portanto, emprego de analogia.

Nesse sentido é o destaque de Heleno Taveira TÔRRES, ao referir-se à teoria da prevalência da substância sobre a forma e à regra do teste de intenção negocial, aduzindo que tais figuras não equivalem ao emprego da analogia, porquanto nesta última há uma criação de norma para o fato ocorrido, enquanto que na “elusão” aplica-se a lei vigente aos casos mascarados ou desviados, por manobra propositada do contribuinte, incidindo a norma exatamente sobre o tipo normativo.<sup>811</sup>

*Verifica-se que a modificação trazida pelo reconhecimento do abuso do direito, diz respeito à qualificação jurídica dos fatos e não aos fatos propriamente ditos. Esses permanecem os mesmos, não sendo modificados pela declaração do abuso do direito.*

Consoante destacado no início deste trabalho, lembrando a lição de Francisco Cavalcanti PONTES DE MIRANDA, as regras jurídicas incidem sobre fatos da vida, ainda que esses fatos sejam criados pelo pensamento humano. E, ao incidir sobre os fatos da vida, as regras jurídicas definem o que há de se considerar *jurídico* e, por exclusão, o que não entra no mundo jurídico. Saber qual a regra jurídica que incidiu, incide ou incidirá sobre esses fatos, determinando o seu conteúdo: eis a função do intérprete, diz o referido jurista.<sup>812</sup>

A discussão que permeia o abuso do direito, portanto, não diz respeito exatamente ao fato, mas sim, à lei a ele aplicável e à sua qualificação jurídica.

---

<sup>811</sup> *Limites ao planejamento tributário ...*, op. cit., p. 58.

<sup>812</sup> *Tratado de direito privado – Parte geral – Introdução, pessoas físicas e jurídicas*. p. IX.

Veja-se um exemplo: um contribuinte praticou determinado negócio jurídico, perfeitamente lícito, atribuindo-lhe a qualificação jurídica de A. Reconhece-se que, ao praticar tal negócio A, esse contribuinte excedeu os limites do exercício de sua liberdade de contratar, declarando-se, portanto, nulo o negócio jurídico, por abuso do direito. Diante disso, reconhece-se que, na verdade, a qualificação jurídica adequada seria B, ou seja, o negócio jurídico praticado deveria ser qualificado como B. Se B compõe a regra-matriz de incidência de determinado tributo, a partir daquela declaração, o fato jurídico tributário considera-se ocorrido, sem emprego de analogia, sem ofensa aos princípios da legalidade e da tipicidade.

Como sustenta Marco Aurélio GRECO,

(...) ao enquadrar um planejamento feito, não se trata de tomar a lei “A”, que se refere a ganho de capital na alienação de participação societária, e aplicá-la por analogia ao fato “B”, que seria o aumento de capital seguido de cisão seletiva. O cerne do debate é que desde o início sempre existiu uma venda de participação societária. Portanto, o fato é aquele previsto na lei, não havendo malabarismo extratípico.<sup>813</sup>

Conforme já destacado no estudo da norma-padrão de incidência tributária, a incidência da norma somente ocorre quando verificados, no mundo fenomênico, os fatos nela previstos.<sup>814</sup> Entretanto, quando a norma-padrão de incidência prevê em sua hipótese um fato jurídico, torna-se necessário verificar se esse fato efetivamente ocorreu, nos moldes previstos na legislação. *Mas não é possível tomar esse fato apenas com a roupagem jurídica escolhida pelas partes. É preciso verificar o que efetivamente ocorreu - no mundo dos fatos - para, a partir disso, encontrar a respectiva qualificação jurídica ou verificar se aquela adotada pelas partes não foi inadequada.*

Essa verificação, da adequação do fato à sua qualificação jurídica, não pode ser veiculada somente a partir da declaração de vontade das partes, devendo-se

---

<sup>813</sup> Planejamento tributário, p. 468.

<sup>814</sup> Seção IV, item 2.3, p. 110, "A estrutura lógico-formal da norma de incidência tributária".

considerar, igualmente, sua causa e o que efetivamente foi “feito”, e não somente o que se “quis” fazer.

Por tal razão, é que o artigo 170 do Código Civil expressamente prevê que se um negócio jurídico nulo contiver os requisitos de outro negócio, reconhece-se a subsistência deste, quando o fim a que visavam as partes permitir supor que o tivessem querido, se houvessem previsto a nulidade. Assim, a razão pela qual subsiste esse outro negócio jurídico não é a declaração de vontade das partes - declarada nula -, *mas sim, o fim a que visavam com o negócio*. Ou seja, a causa do negócio, a finalidade, o motivo próximo.

Nesse contexto, no exemplo dado, se o negócio jurídico elusivo é declarado nulo, por abuso do direito, e se estiverem presentes os requisitos de outro negócio jurídico, esse subsiste *se o fim a que visavam as partes permitir supor que o tivessem querido*. A partir desse momento, a questão se resume a verificar se esse negócio subjacente e subsistente, subsume-se ou não à regra matriz de incidência tributária. Sem analogia, sem fugir do tipo, sem ofensa à legalidade.

Encontra-se superada a teoria da autonomia absoluta da vontade de sorte que “(...) não é a vontade que vai determinar isoladamente a essência do negócio jurídico, mas é aquela vontade dentro de um certo contexto formado pelos seus motivos, pelos seus objetivos e pelos atos concretos que deflagra”.<sup>815</sup> (CC, artigos 112 e 113).

Quanto a esse aspecto, anota com propriedade Judith MARTINS-COSTA:

(...) diferentemente do que ocorria no passado, o contrato, instrumento por excelência da relação obrigacional e veículo jurídico de operações econômicas de circulação de riqueza, não é mais perspectivado desde uma ótica informada unicamente pelo dogma da autonomia da vontade. Justamente porque traduz relação obrigacional – relação de cooperação entre as partes, processualmente polarizada por sua finalidade – e porque se caracteriza como o principal instrumento jurídico das relações econômicas, considera-se que o contrato, qualquer que seja, de direito público ou privado, é informado pela *função social* que lhe seja atribuída pelo ordenamento jurídico, função esta, ensina Miguel Reale, que “é mero corolário dos imperativos constitucionais relativos à função social da propriedade e à justiça que deve presidir a ordem econômica”.

---

<sup>815</sup> Cf. Marco Aurélio GRECO, *Planejamento tributário*, p. 470.



Sob essa ótica, apresenta-se a boa-fé como norma que não admite condutas que contrariem o mandamento de agir com lealdade e correção, pois só assim se estará a atingir a função social que lhe é cometida. (...) (sic) <sup>816</sup>

Portanto, com razão Octavio Campos FISCHER, ao sustentar:

Todavia, e ao contrário da doutrina majoritária, quando se fala em “abuso de direito” do contribuinte não estamos, em hipótese alguma, afrontando o princípio da legalidade tributária. Simplesmente, porque não estamos autorizando a Administração Pública ou o Judiciário a criar novas hipóteses de incidência, novas obrigações tributárias, sem o devido respaldo legal e constitucional. A questão, em verdade, é apenas de correção da conduta do contribuinte em relação ao ordenamento, ou, nos passos de Marco Aurélio Greco, de correta (re) qualificação jurídica do fato.

Aliás, a rigor, pensamos ser inócua a discussão a respeito da observância ou não do princípio da legalidade, pelo simples motivo de que não se imagina como a lei possa estipular um rol taxativo de condutas consideradas abusivas. Pela própria “textura aberta” da cláusula do “abuso de direito”, entendemos que das duas uma: ou a repudiamos no direito tributário e confessamos que o contribuinte pode “usar e abusar” de seus direitos como bem quiser, ou entendemos que só existe direito (do contribuinte) se exercido sem ultrapassar os limites e fins para os quais foi estabelecido. <sup>817</sup>

### 12.5.6 Segurança Jurídica

O reconhecimento do abuso do direito não ocorre em qualquer ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte com o objetivo de excluir, reduzir ou diferir o tributo. Depende da presença conjunta de certos requisitos que demonstrem, em determinada situação, que o direito à auto-organização, à liberdade de contratar e de gerir os negócios, sejam típicos ou atípicos, foi exercido de forma abusiva, violando sua finalidade e agredindo o ordenamento jurídico como um todo.

A declaração do abuso do direito, sendo confiada apenas a um órgão estranho à relação jurídico-processual, garante ao contribuinte a certeza de uma decisão imparcial, com a observância do devido processo legal.

A eventual “surpresa” que decorreria do reconhecimento do abuso, o que, para muitos, colocaria o contribuinte em situação de insegurança de desconfiança em

---

<sup>816</sup> *A boa-fé no direito privado*, p. 457.

<sup>817</sup> *Abuso de direito: o ilícito atípico no direito tributário*, p. 455.

relação aos tributos por ele devidos, não é maior ou diferente daquela que está sujeito qualquer cidadão que exercita seus direitos no limite de seus fins sócio-econômicos, ou a um passo além da boa-fé.

O risco da incerteza, lembra Heleno Taveira TÔRRES, existe mesmo em relação aos particulares, nas relações de direito privado. O que não se pode aceitar é que o sistema tributário fique refém dos mais hábeis na arte de enganar e “(...) ao legislador não pode ser vetado o direito de privilegiar outros direitos de mesma elevada repercussão, baseados nos valores da proteção jurídica ao patrimônio público e de defesa dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva”.<sup>818</sup>

A “reserva do abuso” não se aplica apenas ao contribuinte, mas a todo e qualquer cidadão, titular de determinado direito e, inclusive - e com mais razão - ao Poder Público.

Além disso, havendo dúvidas sobre como a administração tributária irá considerar determinado ato ou negócio jurídico, para efeito de tributação, garante-se ao contribuinte a possibilidade de consulta aos órgãos fazendários, com o que se poderá precaver contra eventual “surpresa”, conhecendo e aceitando o entendimento da administração sobre a operação ou contra ele se insurgindo de forma preventiva, perante o Poder Judiciário.

Portanto, como já asseverado em mais de uma oportunidade, nenhum princípio constitucional é absoluto. E o valor “segurança jurídica” também não o é. A sua mitigação, no reconhecimento eventual do abuso do direito, é perfeitamente aceitável e proporcional, à vista dos demais princípios que regem o sistema. Reduz-se a segurança jurídica, mas dá-se maior efetividade ao valor justiça, consubstanciada no princípio constitucional da igualdade, mesmo porque, como bem lembra Octávio Campos FISCHER, a segurança jurídica nem sempre foi invocada como instrumento de efetivação da democracia e dos valores constitucionais. “Pelo contrário, em nome

---

<sup>818</sup> *Limites ao planejamento tributário ...*, op. cit., p. 34.

da segurança jurídica, infelizmente, muitas (brutais) agressões já foram realizadas contra os direitos fundamentais”.<sup>819</sup>

## 12.6. ELISÃO TRIBUTÁRIA E FRAUDE À LEI

A maioria dos doutrinadores recusa a aplicação da fraude à lei no direito tributário, notadamente no campo da imposição tributária, uma vez que essa figura jurídica do direito civil tem por fim reprimir a conduta do sujeito praticada com o objetivo de fraudar norma jurídica proibitiva, visando, assim, fazer o que a lei proíbe. Entretanto, na elisão tributária não se busca qualquer resultado proibido, já que o contribuinte pratica uma conduta lícita. Dessa forma, não há que se falar em fraude à lei. Além disso, a norma de incidência tributária não é proibitiva, razão pela qual não se poderia fraudá-la, mediante a utilização de uma norma de cobertura.

Nesse sentido, defende Alberto XAVIER:

Essencial ao conceito de fraude à lei é que a norma objeto de fraude seja uma norma proibitiva ou preceptiva, isto é, uma norma que determina a ilicitude do fim prosseguido ou uma norma que consinta a realização fim só com a adoção de uma determinada forma. Certo, a norma fiscal é uma norma inderrogável por vontade das partes: mas não reveste qualquer destas naturezas, pois que não proíbe a realização de qualquer fim, nem prescreve a adoção de certas formas jurídicas para a realização de determinados fins.<sup>820</sup>

Tal entendimento é seguido por vários autores, inclusive no exterior, como refere Luis Manoel Alonso GONZÁLEZ, ao discorrer sobre a impossibilidade de aplicação do instituto da “fraude à lei civil” no Direito Tributário.<sup>821</sup> Essa também é a conclusão que poderia ser extraída do conceito geral de fraude à lei.

---

<sup>819</sup> *Abuso de direito: o ilícito atípico no direito tributário*, p. 458.

<sup>820</sup> *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, p. 100.

<sup>821</sup> *Cláusula general antielusión ... op. cit.*, p. 164-165. Menciona-se “fraude à lei do direito civil” porque no direito espanhol a expressão “fraude à lei” é também utilizada para designar a própria

Todavia, não parece ser esse o entendimento que se obtém a partir da dicção do artigo 166 do Código Civil. O dispositivo prevê a nulidade do negócio jurídico quando tiver por objetivo fraudar *lei imperativa*. “Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: (...) VI – tiver por objetivo fraudar lei imperativa”.

Veja-se que o dispositivo não fala em fraudar norma proibitiva ou impositiva de alguma formalidade que poderia ser fraudada.

Recordando o tema já analisado, o conseqüente da norma jurídica de conduta, que prescreve comportamentos, é informado por um dos seguintes modais deônticos: Permitido, Obrigatório e Proibido. O artigo 166, ao falar em *lei imperativa*, refere-se, dessa forma, tanto às normas que estabelecem condutas proibidas, como também àquelas que prescrevem comportamentos obrigatórios. Ambas são imperativas porque impõe comportamentos que não podem ser desprezados pela vontade de seus destinatários.

Nesse sentido, anota Álvaro Villaça de AZEVEDO que “(...) a lei imperativa ou norma cogente a que se refere o legislador é a que, imposta pelo Estado, deve ser cumprida e não pode ser modificada pela vontade dos interessados”.<sup>822</sup> Também Marcos Bernardes de MELLO assevera que “(...) somente as normas jurídicas proibitivas ou impositivas de resultado, ou seja, aquelas normas jurídicas que têm por específico escopo impedir que certo objetivo seja alcançado ou impor um determinado fim, é que podem ser fraudadas. Desde que o resultado (=fim), positivo ou negativo, visado pela lei, seja identificável, é possível falar-se em norma jurídica fraudável”.<sup>823</sup>

Compreende-se, assim, que a norma de incidência tributária se qualifica como norma imperativa ou cogente, que impõem um determinado resultado (fim), uma vez que, ocorrido o fato nela previsto, obriga a um resultado (recolhimento do tributo) que deve ser cumprido, independentemente da vontade das partes. Utilizar-se de uma

---

elisão tributária, reprimida que é pela Lei Geral Tributária, legislação que igualmente recebe críticas e elogios, conforme estudado anteriormente.

<sup>822</sup> *Negócio jurídico. Atos jurídicos lícitos. Atos ilícitos*, p. 290.

<sup>823</sup> *Teoria do fato jurídico: plano da validade*, p. 89.

norma de cobertura para, mediante uma qualificação jurídica diversa, fraudar a aplicação da norma tributária, seria certamente fraudá-la, o que a tornaria nula, nos termos do artigo 166, VI, do Código Civil.

Assim entende Marco Aurélio GRECO:

Toda norma proibitiva, por vedar categoricamente certa conduta, é imperativa, mas nem toda norma imperativa é proibitiva. A imperatividade está ligada à deflagração dos efeitos jurídicos, independentemente da vontade das partes. É o que sucede com a norma tributária de incidência.

A doutrina materializada na exposição de ALBERTO XAVIER não foi encampada pelo Código Civil, pois este se limita a prever a norma “imperativa”. A norma tributária de incidência que prevê o fato gerador não é proibitiva, mas é imperativa porque incide sempre que ocorrer o fato gerador; não fica a critério da parte dizer se incide ou não a lei tributária.<sup>824</sup>

Quanto à suposta licitude da conduta do contribuinte, passaria ela a ser rejeitada pelo sistema, na forma de um ilícito atípico, na medida em que fosse comprovado o objetivo de fraudar a lei imperativa.

*Há, porém, uma ressalva a ser considerada na aplicação da fraude à lei para afastar a conduta elusiva.*

É que, conforme defendido na exposição referente ao abuso do direito, a simples presença do objetivo de evitar ou reduzir a carga tributária sobre determinada operação não é suficiente para autorizar a reprovação jurídica da conduta do contribuinte, amparada que está em princípios constitucionais que autorizam a autogestão, visando a menor carga tributária.<sup>825</sup>

Desse modo, ainda que a norma de incidência pudesse ser considerada como uma norma imperativa, como de fato é, a realização de uma conduta lícita, objetivando escapar de sua incidência, não é suficiente para se concluir pela nulidade dessa

---

<sup>824</sup> *Planejamento tributário*, p. 222.

<sup>825</sup> v. item 12.4, supra, p. 272-285, “Elisão tributária e abuso do direito”.

conduta, pois que o sujeito pode estar, nesse momento, no exercício regular do direito de autogestão e de liberdade contratual.

Entende-se que a reprovação dessa conduta, do ponto de vista jurídico, somente poderá ocorrer quando, a par da existência do objetivo de evitar ou reduzir a incidência tributária, o contribuinte exercer seu direito de forma abusiva, sem causa, extrapolando os limites impostos pelo fim econômico-social desse direito ou pela boa-fé, nos termos defendidos no tópico anterior.

Desse modo, para se reconhecer a aplicabilidade do artigo 166, VI, do Código Civil, à elisão tributária, ter-se-ia que lê-lo como prevendo a nulidade do negócio jurídico que tiver *por único objetivo* fraudar lei imperativa.

Evidente que o abuso do direito, pelas suas próprias características, pode encampar a alegação de fraude à lei, figura diversa mas que constitui espécie da qual o primeiro é gênero.

Assim, em resumo, o instituto da fraude à lei, previsto no artigo 166, VI, do Código Civil, somente poder ser considerado em tema de elisão fiscal se o negócio jurídico tiver por único objetivo fraudar a lei imperativa tributária. Todavia, o mero objetivo de evitar a incidência da norma tributária ou reduzir o valor da tributação sobre determinada operação não é suficiente para reconhecer a nulidade da conduta do contribuinte. Desse modo, a fraude à lei, para autorizar a declaração da ilicitude da elisão tributária em determinado caso concreto, pode ser aplicada em conjunto com os pressupostos exigidos para o reconhecimento do abuso de direito, o qual, pelas suas próprias características, pode encampar a alegação de fraude à lei.

## 12.7. CONCLUSÃO QUANTO À ELISÃO TRIBUTÁRIA E O ABUSO DO DIREITO

Entende-se, portanto, que a figura do abuso do direito é aplicável ao direito tributário, especificamente para os casos de elisão tributária, nos termos e no modo ora defendidos, como forma de resolver a colisão de princípios e de valores constitucionais que se mostram colidentes na conduta elusiva, com equilíbrio e ponderação, buscando, no caso concreto, uma solução que atenda aos valores constitucionais em seu conjunto, e não aniquile determinados valores em benefício de outros.

Merece destaque, nesse ponto, a opinião de Heloísa CARPENA:

Com efeito, ao condicionar o seu exercício a parâmetros de boa-fé, bons costumes e à finalidade sócio-econômica, o legislador submeteu os direitos – individuais e coletivos – aos valores sociais que estes conceitos exprimem. Ao magistrado, impôs o desafio de harmonizar a autonomia individual e a solidariedade social, somente merecendo tutela a atividade econômica privada que “atende concretamente aos valores constitucionais”. Todo e qualquer ato jurídico que desrespeite tais valores, ainda que não seja ilícito por falta de previsão legal, pode ser qualificado como abusivo, ensejando a correspondente responsabilização.<sup>826</sup>

Ao admitir-se o abuso do direito, não se exclui a possibilidade de elisão tributária, tampouco a busca do contribuinte pela realização de atos ou negócios jurídicos que representem menor onerosidade fiscal, o que é garantia constitucional decorrente dos princípios da liberdade, da propriedade, da autonomia privada, e da liberdade contratual. Todavia, reprime-se a conduta abusiva, que agride o fundamento axiológico-normativo desses princípios, ultrapassando, assim, os limites do exercício dos direitos deles decorrentes, os quais devem ser exercidos com vistas a garantir a dignidade da pessoa humana, a função social do contrato da propriedade e a redução das desigualdades sociais. Atende-se, desse modo, à eficácia positiva dos princípios da

---

<sup>826</sup> *O abuso de direito no Código de 2002 ..., op. cit., p. 394.*

capacidade contributiva e da solidariedade no custeio das despesas do estado, sem violar os direitos e garantias individuais, que não se prestam à tutela de comportamentos ilícitos.

A opinião de Elcio Fonseca REIS é nesse sentido:

(...) pode-se salientar que o conflito existente entre a autonomia privada e a busca pela maximização da tributação encontra solução na correta interpretação dos princípios esculpidos na Carta Constitucional.

Deve-se, diante de colisão de princípios, buscar a solução sempre diante do caso concreto, quando o princípio da liberdade, confrontado com o princípio da solidariedade tributária, deverão ser coordenados a fim de que se imprima racionalidade ao processo de decisão.

Em virtude disso, pode-se afirmar que a autonomia privada como pressuposto do planejamento tributário não perde importância no âmbito do Estado Social, apenas passa a sofrer restrições e interferências do novel Estado, como o princípio da boa-fé.

Desta forma, não se pode pretender aniquilar a autonomia privada cuja base constitucional é o princípio da liberdade em face da ânsia arrecadadora do Estado, cujo suporte teórico seriam os princípios da solidariedade e da capacidade contributiva.

Isto porque todos esses princípios encontram suas razões axiológicas encerradas na Carta Constitucional, o que implica que eventual colisão entre os mesmos somente poderá ser sufragada diante da análise do caso concreto. *E a única solução que se mostra possível para compatibilizar os princípios invocados é a limitação da autonomia privada em face da teoria do abuso de direito, consagrada expressamente no Novo Código Civil, no art. 187. (sic)*<sup>827</sup>

Também é pertinente transcrever o entendimento de Octávio Campos FISCHER, tendo como fundamento o princípio da dignidade da pessoa humana, e reconhecendo que, nem ao Poder Público, nem ao contribuinte, cabe exercer um direito de forma abusiva:

Por certo, então, que o princípio da dignidade da pessoa humana, no direito tributário, pode ser visto, ao menos, sob duas perspectivas: uma negativa e outra positiva. Naquela, proíbe-se uma tributação que atinja níveis excessivos, impedindo o desenvolvimento pessoal, profissional e nacional. (...)

De outro lado, a dignidade do ser humano, em sua feição positiva, no direito tributário, apóia-se nas idéias de solidariedade e de capacidade contributiva. A escolha constitucional de um Estado Democrático de Direito, cujos objetivos principais são a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, torna o direito tributário um instrumento à disposição da

---

<sup>827</sup> *Princípios da liberdade e da solidariedade: por uma interpretação adequada ao instituto do planejamento tributário*, p. 51. (sem grifos no original).



realização desses fins.

(...)

Portanto, em nosso entendimento, é a partir do princípio da dignidade do ser humano que podemos extrair a conclusão de que o contribuinte não pode gozar de um direito de forma abusiva. Em verdade, ambos, Poder Público e contribuinte têm um *dever da lealdade*, calcado na boa-fé, (...).<sup>828</sup>

Finalmente, adequada a sustentação de Heleno TÔRRES que, embora não se refira especificamente ao abuso de direito, é aplicável à conclusão do presente estudo, já que parcialmente coincidente com o conceito de “elusão” tributária adotado pelo referido autor:

É dever da fiscalização coibir práticas de utilização do ordenamento por meio de estratégias, formadas com negócios simulados, em fraude à lei ou desprovidos de causa. O princípio constitucional de autonomia privada deve ser respeitado sempre, inclusive quando se esteja diante de negócios atípicos, indiretos, fiduciários ou desprovidos de forma usual, mas não seria admissível, contudo, uma “máxima” de oponibilidade absoluta de tais negócios ao Fisco, numa espécie de “força obrigatória” dos contratos perante o controle fiscal. Certamente, o combate aos atos de sonegação, de evasão fiscal ou de elusão tributária representa uma importante atividade estatal que deve ser desenvolvida de modo permanente e garantida pelo direito, mas sempre dentro dos limites democráticos.<sup>829</sup>

---

<sup>828</sup> *Abuso de direito: o ilícito atípico no direito tributário*, p. 447-448.

<sup>829</sup> *Direito tributário e direito privado*, p. 13.

## **13. APLICANDO A TEORIA**

### **13.1. INTRODUÇÃO**

Torna-se pertinente, neste último tópico, apresentar alguns exemplos, buscando aplicar a teoria defendida nas linhas anteriores a situações concretas, ainda que hipotéticas.

Como o objetivo é apenas visualizar as situações teóricas até aqui estudadas, os exemplos são fictícios, assim como a referência à legislação tributária, não havendo qualquer preocupação com sua correspondência às normas vigentes que regulam os tributos utilizados nos exemplos.

### **13.2 – PRIMEIRA HIPÓTESE – SIMULAÇÃO – ILICITUDE**

Veja-se o sugestivo exemplo citado por Eduardo Gomes BOTTALLO:<sup>830</sup>

Duas pessoas, sem qualquer vínculo anterior, resolvem realizar a compra e venda de um imóvel, sendo A o vendedor e B o comprador. Acerta-se o preço em R\$ 100.000,00, mas ambos se incomodam com o valor do imposto incidente sobre a transmissão do bem, ou seja, o ITBI (CF, art. 156, II).

Para fugir ao pagamento do imposto, decidem construir uma sociedade qualquer, com o capital de R\$ 200.000,00. A (vendedor) ingressa na sociedade integralizando o capital com o seu imóvel de R\$ 100.000,00. Nesse ato, não há incidência do imposto, uma vez que a Constituição considera imune a transmissão de bens imóveis à pessoa jurídica para integralizar o capital (CF, art. 156, § 2º, I). Por outro lado, B (comprador) integraliza a sua parte do capital social em dinheiro, na importância de R\$ 100.000,00. Passam ambos a ser sócios, portanto, de uma sociedade com capital integralizado de R\$ 200.000,00, sendo R\$ 100.000,00 em dinheiro e R\$

---

<sup>830</sup> *Alguns reflexos do Código Civil no direito tributário*, p. 184-185.

100.000 representado pelo imóvel. Algum tempo depois, celebram o distrato, extinguindo a sociedade, e recebendo de volta o que nela puseram; todavia, em vez de A (vendedor) receber o imóvel que havia integralizado, recebe o valor em dinheiro; B (comprador), por sua vez, que integralizou o capital com o dinheiro, recebe no distrato o imóvel.

Veja-se, então, que comprador e vendedor realizam um conjunto de atos e negócios jurídicos totalmente lícitos. Constituíram uma sociedade, integralizaram o capital e, depois, celebraram o distrato, sem nenhuma ofensa ao ordenamento jurídico.

Entretanto, verifica-se que, no seu conjunto, os atos e negócios realizados indicam a existência de *simulação*, na modalidade de simulação relativa. Isso porque a vontade declarada - constituir a sociedade, integralizar o capital -, não corresponde à real intenção das partes, que era operacionalizar a compra e venda, sem o pagamento do imposto de transmissão. Note-se que não havia real intenção de formar uma sociedade; inexistiam objetivos comerciais comuns; a sociedade sequer gerou frutos. O objetivo era apenas burlar a norma de incidência tributária para transmitir a propriedade do imóvel sem a incidência do imposto.

Para isso, realizaram um conjunto de atos jurídicos simulados - constituição da sociedade, integralização do capital e distrato -, para encobrir, esconder o negócio jurídico *dissimulado*, qual seja, a transmissão da propriedade do imóvel. Desse modo, realizaram um ato simulado, aquele que aparece, para falsear ato dissimulado, aquele que efetivamente se queria, mas que não apareceu.

O vício era conhecido por ambas as partes e trouxe prejuízos a terceiros, no caso, a Fazenda Pública Municipal, que deixou de receber, a seu tempo e modo, o imposto devido sobre a transmissão do imóvel.

Nesse caso, nos termos do artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional, cabe à administração tributária desconsiderar o ato simulado, reconhecendo a existência do negócio dissimulado - transmissão do imóvel decorrente da compra e

venda (CC, art. 167) e efetuando o lançamento do imposto, acrescido das penalidades cabíveis.

O mesmo ocorreria se as partes, ao invés do contrato de compra e venda e transmissão onerosa do imóvel, sujeita ao ITBI, resolvessem celebrar uma doação, supondo a inexistência ou a menor incidência do imposto sobre doações de quaisquer bens (CF, art. 155, I).

### **13.3 SEGUNDA HIPÓTESE – ELISÃO – ABUSO DO DIREITO – ILICITUDE**

Confira-se o exemplo de Marco Aurélio GRECO e sua respectiva conclusão:<sup>831</sup>

Suponha-se, inicialmente, que a legislação do imposto de renda permitisse que, na hipótese de incorporação de empresas, os prejuízos fiscais da incorporadora fossem absorvidos pelos resultados globais que abrangeriam os resultados da incorporada, ainda que houvesse mudança de objeto social, mudança de controle etc. Nesse contexto,

Uma pessoa jurídica lucrativa, em determinado exercício (1), antes de terminar o período-base (antes do fato gerador), mediante uma operação lícita, foi incorporada por pessoa jurídica que possuía prejuízo fiscal, e, com isto, a incorporadora compensou seus prejuízos com o resultado positivo que a incorporada (lucrativa) iria apresentar. Mudou-se o nome da incorporadora para assumir o nome da incorporada, procederam-se às alterações formais cabíveis etc. e permaneceu formalmente a incorporadora (embora o empreendimento econômico fosse o da incorporada).

No exercício seguinte (2), ela continuava lucrativa, e, antes de terminar o período-base, é incorporada por uma terceira que tinha prejuízo fiscal e procede-se da mesma forma (compensou-se o prejuízo, mudou-se o número da inscrição no Cadastro etc). No terceiro (3) ano ela continua lucrativa, é incorporada por uma quarta empresa que também tinha prejuízo etc. No quarto ano (4), é novamente incorporada por uma quinta empresa que compensa seu prejuízo.

---

<sup>831</sup> *Planejamento tributário*, p. 205.

No quinto (5) ano, a lei tributária é modificada e passa a prever que não haverá compensação se for alterado o controle etc.; e nunca mais essa pessoa jurídica é incorporada.

Diante desse quadro, Marco Aurélio GRECO conclui com acerto que não há simulação. As partes quiseram e fizeram as sucessivas incorporações como manda a lei, assumindo as respectivas conseqüências. Não criaram um negócio fictício, tampouco realizaram um negócio simulado para encobrir outro. Todavia, conclui o autor, a hipótese é de abuso do direito.

Efetivamente, as sucessivas incorporações de empresas lucrativas por empresas com prejuízos, com a compensação desses prejuízos com o lucro das incorporadoras, indicam um exercício anormal do direito que assegura tal operação, com o único objetivo de evitar a tributação sobre o resultado positivo das empresas incorporadas. Assim, salvo a existência de uma *causa* negocial, de uma *finalidade* empresarial nessas sucessivas incorporações, o que parece difícil de ser sustentado - observando, ainda, que as incorporações findaram quando modificada a lei tributária -, estar-se-ia diante da hipótese de abuso do direito, em face da violação do fundamento axiológico-material que lhe dá fundamento e a agressão do sistema como um todo, nos termos do que se defendeu no capítulo 12 supra.<sup>832</sup>

Outro exemplo, esse citado por Ricardo Lodi RIBEIRO:<sup>833</sup>

Uma grande empresa, em decorrência do volume de suas receitas, não se pode beneficiar de determinado regime fiscal favorável às pequenas e médias empresas. Diante disso, promove diversas cisões, transformando-se em várias empresas menores, todas com o mesmo objeto social, sem descaracterizar, porém, a unidade empresarial.

Essa também parece uma hipótese sujeita, em tese, ao reconhecimento do abuso do direito, se não for possível reconhecer a própria simulação.

---

<sup>832</sup> v. p. 258-304.

<sup>833</sup> *O abuso de direito no planejamento fiscal e a cláusula geral antielisiva*, p. 338.

Se se demonstrar que a empresa, embora cindida em várias outras, continuou atuando como uma só, é possível concluir que houve simulação, já que a vontade declarada - a cisão - não corresponderia à vontade real - manter a empresa como estava. Assim, ter-se-ia um ato simulado, a cisão, a encobrir uma situação jurídica dissimulada.

Todavia, afastada a simulação, porque demonstrada que a cisão foi real e não apenas no papel, poder-se-ia aventar a possibilidade de abuso do direito, à vista da ausência de qualquer causa ou finalidade negocial diversa - especialmente se mantidos os mesmos sócios, o mesmo objeto social etc -, que não a de obter a inclusão no regime fiscal mais favorável. A hipótese seria outra, porém, se as cisões fossem justificadas com um fim econômico ou empresarial, como a divisão da produção ou da comercialização de determinados produtos, por exemplo.

De outra parte, veja-se o exemplo de Alberto XAVIER como hipótese de “evasão legítima” ou elisão tributária legítima. A, pretendendo transmitir um imóvel a B, para este revender posteriormente, adota um simples mandato de venda, a fim de evitar duas incidências do imposto sobre transmissão imobiliária.<sup>834</sup>

Não parece ser essa a interpretação correta dessa hipótese. Há necessidade, de início, de perquirir-se a que título a transmissão do imóvel está ocorrendo, ou seja, se se trata de uma doação ou de compra e venda, porquanto diverso poderá ser o imposto incidente sobre a operação.

Se se tratar de compra e venda, e o vendedor sustenta que se trata de mera hipótese de constituição de mandatário, há evidente simulação, já que por um negócio simulado – mandato -, dissimula-se o negócio efetivamente realizado - a compra e venda.

Se, por outro lado, o vendedor não nega que se trata de compra e venda, mas entende ser lícita a adoção de um mandato de venda, visando evitar a dupla transmissão, então parece que se esteja diante de hipótese de abuso do direito. O

---

<sup>834</sup> *A evasão fiscal legítima. O negócio indireto em direito fiscal*, p. 240.

mandato, no caso, é desprovido de causa. O negócio efetivamente realizado não foi a outorga de poderes de A para B, para esse praticar a venda em nome do primeiro. B não está sujeito às obrigações do mandatário perante A porque o negócio efetivamente realizado foi uma compra e venda. É visível, portanto, que o mandato, no caso, é negócio jurídico desprovido de causa, uma justificativa ou finalidade negocial, estando presente, portanto, o abuso do direito.

A defesa apresentada por Alberto XAVIER apenas confirma a hipótese de vício no negócio, uma vez que reconhece que “Não há divergência entre a vontade real e a vontade declarada, mas sim uma divergência entre a estrutura do ato, definida pela sua causa típica, e a finalidade última a que se propõem e que não é a que normalmente caracteriza aquela causa”.<sup>835</sup>

### 13.4. TERCEIRA HIPÓTESE – ELISÃO LEGÍTIMA – LICITUDE

Uma empresa, necessitando de determinado equipamento industrial, tem a sua frente as seguintes opções: a) compra do equipamento; b) locação do equipamento; c) celebração de um contrato de *leasing*, arrendando o equipamento, com opção de compra.

Analisando as possibilidades, a empresa conclui que é mais vantagem efetuar o contrato de *leasing, financeiro ou operacional*.<sup>836</sup> Essa análise considera as vantagens empresariais da opção, mas também as vantagens fiscais, uma vez que o valor do arrendamento poderá ser deduzido como despesa na apuração do resultado da pessoa jurídica. Mas todas as três representam negócios jurídicos válidos perante o ordenamento jurídico; todas as três opções são justificáveis do ponto de vista

---

<sup>835</sup> *Ibidem*, p. 241.

<sup>836</sup> Não se adentra, nessa ocasião, na discussão acerca da desconsideração do contrato de *leasing*, por simular uma verdadeira compra e venda financiada, à vista da desproporção entre o valor das prestações do “arrendamento” e o saldo final residual.

empresarial. A opção pelo *leasing* considera a vantagem fiscal, mas a *causa* do negócio não é apenas essa. Há, também, uma *causa negocial* plenamente aceitável. O contrato de *leasing* é regulado pelo ordenamento jurídico e plenamente justificável, do ponto de vista empresarial, na hipótese em exame. O negócio não é extraordinário, não contraria as práticas comerciais costumeiras e, em tese, não traz uma desvantagem ou uma onerosidade maior para a empresa do que a compra e venda ou a locação.

Não se vislumbra nessa hipótese, portanto, em tese, qualquer vício no procedimento do contribuinte, de sorte que estamos diante da legítima economia de tributos, ou seja, da elisão fiscal, não censurável.

O mesmo pode-se dizer de outro exemplo, extraído do texto de Adriana Stamato de FIGUEIREDO.<sup>837</sup> Uma empresa não industrial resolve realizar importação de mercadorias, para posterior revenda no mercado interno. Pode efetuar o procedimento por conta própria, adquirindo as mercadorias do fornecedor externo e permanecendo responsável por todo o processo administrativo de importação. Nesse caso, porém, será equiparada a um estabelecimento industrial, ocorrendo o fato jurídico tributário do imposto sobre produtos industrializados – IPI quando os produtos forem comercializados, nos termos da legislação de regência. Entretanto, a empresa pode optar por adquirir os produtos de uma comercial importadora. Nessa hipótese, como a empresa não é industrial ou equiparada, nos termos da legislação do IPI, não haverá incidência desse imposto nas vendas praticadas no mercado interno. Essa vantagem, dependendo da alíquota, pode compensar o aumento do custo da mercadoria em decorrência da incidência de outros tributos - PIS, COFINS e ICMS - na importação e, posteriormente, na revenda pela comercial importadora à empresa.

A opção por um ou outro procedimento, nesse caso, dependerá da análise de custos em uma situação concreta, considerando os tributos e alíquotas incidentes sobre a operação. Veja-se que eventual opção pela compra das mercadorias de uma comercial importadora pode ter em mira exclusivamente o benefício fiscal. Mas não se

---

<sup>837</sup> *Alternativas para importação de produtos estrangeiros*, p. 20-24.



trata de um negócio jurídico anormal ou não usual, havendo razões extrafiscais que o amparam, já que não arca a empresa, nesse caso, com os custos necessários à importação direta e acompanhamento do desembaraço aduaneiro.

Também outra hipótese normalmente citada pelos doutrinadores: quando uma média empresa, em vez de adotar a forma de sociedade por cotas, constitui-se como sociedade anônima, considerando, por hipótese, um regime fiscal menos gravoso.

A esse exemplo somam-se vários outros que, em tese, não apresentam qualquer dificuldade em relação ao tema em estudo, por se referirem a situações em que a própria lei estabelece ao contribuinte a opção por determinada operação ou por determinado regime jurídico, mais vantajoso sob o ponto de vista tributário - tributação pelo lucro presumido ou real, opção pelo pagamento simplificado de tributos, benefícios para determinadas regiões geográficas.

Várias seriam as situações que poderiam ser elencadas, inclusive com maior complexidade. Os exemplos citados são simples, mas tiveram por escopo apenas demonstrar a aplicação prática do entendimento fixado sobre o tema.

Além disso, convém mencionar mais uma vez, que a solução dos casos não encontra uma resposta *a priori*, em tese. Somente com o exame concreto da efetivação dos atos e negócios jurídicos e, também, de seus efeitos, é que se poderá concluir estar-se diante de evasão fiscal, elisão tributária legítima ou abuso do direito.

#### 14. ENCERRAMENTO DA SEÇÃO

Toda a exposição até aqui desenvolvida confirma o sustentado na apresentação, no sentido de que o tema da elisão tributária é relevante, amplo e complexo.

Vários outros questionamentos seriam aqui pertinentes, objetivando verificar os limites da legitimidade da conduta do contribuinte tendente à redução da carga tributária sobre determinadas operações. Cite-se, por exemplo, os temas da intermediação de negócios jurídicos por meio de empresas ou filiais sediadas em paraísos fiscais, da manipulação e controle dos preços de transferência (*transfer price*), das operações entre empresas relacionadas e operações recíprocas, das operações financeiras e comércio eletrônico, das operações seqüenciais (*step transactions*), do abuso dos tratados internacionais de bitributação (*treaty shopping*) e, mais recentemente, do abuso das normas comunitárias (*directive shopping*), da influência das normas internacionais e comunitárias sobre o direito interno, da interposição fictícia de pessoas, do abuso da personalidade jurídica da empresa e a desconsideração da pessoa jurídica e responsabilidade dos sócios em matéria tributária.

Entretanto, os limites impostos ao presente trabalho impedem que se adentre em tão diversos e relevantes questionamentos, razão pela qual é hora de encerrar.

## CONCLUSÕES

No encerramento do presente estudo, convém apresentar um resumo das conclusões obtidas e do posicionamento adotado diante de questões que, na sua quase totalidade, apresentam posturas controvertidas e divergentes.

Todavia, para não se estender em demasia e objetivando fixar a atenção no objeto central do estudo, faz-se especial referência, neste momento, às seções principais - IV e V -, salientando que as conclusões foram firmadas à vista dos pressupostos e considerações das seções I a III, as quais, por brevidade, são mencionados em breve passagem. Outrossim, deixa-se de mencionar outras conclusões parciais, inseridas ao longo da fundamentação.

### SEÇÕES I A III

1. A seção I apresenta o referencial teórico-metodológico a partir do qual a pesquisa se desenvolve.

1.1. Concebe-se o direito como um sistema de linguagem, sendo distintas a linguagem do direito positivo - de cunho prescritivo - e a linguagem da Ciência do Direito - de cunho descritivo; esse atributo, porém, deve ser compreendido em sentido amplo, como a capacidade de *revelar, compreender e construir* a ciência jurídica.

1.2. Destaca-se a característica de sistema na ciência do direito, compreendendo-o como um sistema aberto de regras e princípios, cuja estrutura é dialógica, característica que decorre da capacidade das normas jurídicas captarem as mudanças da realidade e de sujeitaram-se às diferentes concepções de verdade e de justiça em cada comunidade e em determinada época.

1.3. Em razão do caráter sistemático da Ciência do Direito e do correspondente atributo da unicidade, sustenta-se ser falsa a noção de independência

ou autonomia científica do Direito Tributário, constituindo-se equívoco metodológico legislar, interpretar ou aplicar qualquer disciplina jurídica sem ter em consideração todo o sistema jurídico.

1.4. O estudo desenvolve-se no âmbito da dogmática jurídica, o que não limita a investigação a um método legal-formalista. Compreende-se, assim, que a construção da Ciência do Direito deve voltar-se aos valores materializados explícita ou implicitamente na Constituição Federal. Nesse contexto, deve-se considerar a força normativa dos princípios constitucionais, que possuem o relevante papel de dar unidade ao sistema e dirigir a atividade do intérprete.

2. A seção II dispõe sobre questões multidisciplinares, com o objetivo de demonstrar a relevância e as implicações do tema nos planos político, social e econômico.

2.1. No atual cenário de globalização, marcado pela alta competitividade entre as empresas e pela elevada carga tributária, o recurso à economia legítima de tributos representa, para aqueles contribuintes que conscientemente optam por não ingressar no caminho da ilegalidade, uma necessidade cada vez mais recorrente.

2.2. Mas não se pode negar que essa economia de tributos, ainda que mediante procedimentos lícitos, acarreta desigualdades e desequilíbrios nos sistemas tributários, porquanto, subjacente ao ato elusivo, está uma conduta reveladora de capacidade contributiva, e que, assim, deveria sujeitar-se à incidência da norma tributária sobre ela tributária, em obediência aos princípios da solidariedade tributária e da isonomia.

2.3. A perda da arrecadação, causada tanto pela evasão como pela elisão tributárias, traz, como consequência, a chamada regressividade ou redirecionamento das bases tributáveis, fazendo com que a tributação recaia com maior peso sobre os demais contribuintes.

2.4. Outra consequência econômica diz respeito aos efeitos da evasão e da elisão tributárias nas regras da livre concorrência e do livre mercado. Nesse aspecto, as empresas que, por uma ou outra razão, obtêm condições de escapar à tributação, apresentam-se em melhores condições de competitividade no mercado, vantagem essa que não deveria decorrer na prática de atos ilícitos ou de procedimentos elusivos no campo da tributação, mas somente das próprias regras econômicas e das leis de mercado.

3. A terceira seção menciona a particularidade do Direito Tributário nacional, cujo referencial primeiro e substancial é a Constituição Federal, que tratou de forma minudente vários aspectos da tributação.

3.1. Discorre-se sobre a noção de princípio jurídico, distinguindo-o das regras jurídicas; menciona-se os princípios fundamentais na Constituição Federal de 1988.

3.2. Recordam-se os métodos de interpretação jurídica, atribuindo-se ênfase ao método sistemático; indicam-se alguns princípios específicos da interpretação constitucional, revelando o método de ponderação como instrumento para solução da colisão de princípios e de valores fundamentais.

3.3. Em razão das características específicas do direito tributário nacional, a importação de doutrina, institutos ou categorias jurídicas do direito estrangeiro deve ser feita com muita cautela, verificando sempre sua compatibilidade com o ordenamento jurídico interno.

## **SEÇÃO IV**

**4** - A Constituição Federal de 1988 assegura que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Fora dos modais deônticos do permitido, proibido e obrigatório, é ampla a liberdade de pessoas físicas e

jurídicas para atuarem no mundo social, do que se extrai a liberdade de ação como princípio constitucional, submissa e condicionada apenas a uma legalidade legítima.

4.1 No campo da atividade econômica e negocial, tal princípio é densificado por outros específicos, como os da liberdade econômica, da autonomia contratual, da propriedade privada, da livre iniciativa, da livre concorrência e da liberdade de exercício de profissão.

4.2 Na seara tributária, tal liberdade é também garantida pelos princípios da segurança jurídica, da legalidade estrita, da anterioridade, da proibição de tributação com efeito de confisco, e outros.

4.3 A segurança aparece na Constituição como direito fundamental (art. 5º, *caput*), não apenas como “segurança individual”, mas efetivamente “segurança jurídica”, que se traduz na previsibilidade da atuação estatal, afastando-se as surpresas.

4.4 Quanto ao princípio da legalidade, ele exige que todos os critérios da norma-padrão de incidência tributária estejam previstos em lei. Essa interpretação pode ser extraída do próprio texto constitucional, mas também consta na legislação complementar. A doutrina majoritária assevera que esses critérios devem estar configurados por meio de conceitos que não permitam margem de subjetividade ou discricionariedade ao aplicador da lei. Além disso, vedada é a utilização da analogia para abranger fatos não previstos na hipótese de incidência da norma tributária.

4.5 Ainda quanto aos conceitos utilizados pela norma-padrão de incidência tributária, tudo irá depender do conteúdo do critério material da hipótese de incidência, que tem como origem primeira a própria Constituição Federal. A utilização de conceitos funcionais permite maior liberdade do legislador infraconstitucional para, por meio de ficções e presunções, evitar a elisão tributária, fazendo com que um maior número de – ou todos os - atos ou negócios jurídicos se subsumam àquele conceito - v.g. imposto de renda. Se, contudo, a hipótese de incidência for gravada por um conceito estrutural, a margem de manobra para o legislador estabelecer norma tendente a evitar a elisão fica mais reduzida, não podendo prever hipótese de incidência que

fuja dos limites desse conceito, ainda que o resultado econômico obtido pelo contribuinte seja idêntico àquele que seria auferido caso tivesse praticado o ato ou negócio estruturalmente previsto na norma de incidência.

**5 -** Dos princípios acima descritos decorre a afirmação escoreita de que é legítimo ao contribuinte, nos limites da lei, pautar sua conduta e seus negócios jurídicos de modo a pagar a menor carga tributária possível. Desse modo, não havendo contrariedade à norma legal, o comportamento do contribuinte que objetiva eliminar, reduzir ou postergar a carga tributária é, de início e em tese, um procedimento legítimo.

**6 -** De outra parte, porém, a Constituição Federal apresenta princípios que determinam que o custeio do estado seja financiado por todos, de acordo com sua capacidade contributiva. Embora o texto constitucional indique a solidariedade tributária como princípio explícito apenas ao tratar das contribuições para a seguridade social (CF, art. 195), tal postulado pode se extraído do dever geral da justiça e solidariedade social (CF, art. 3º, I), além de ser decorrência da isonomia, geral e tributária, e do princípio da capacidade contributiva. Os princípios da universalidade e da generalidade na imposição dos tributos também visam a atingir o mesmo objetivo.

6.1 O princípio da isonomia garante que da lei não devem brotar privilégios infundados. A discriminação é permitida e, por vezes, obrigatória, desde que o fator de discrimen apresente correlação lógica com a discriminação contida no texto legal e que essa desigualdade esteja em consonância com os princípios e valores constitucionais.

6.2. A igualdade é exigida tanto no que se refere à elaboração legislativa quanto no que se refere à arrecadação e fiscalização de tributos, constituindo, nesse ponto, importante mecanismo de distribuição de riquezas e, portanto, de redução das desigualdades sociais, um dos objetivos do estado.

6.3 Enquanto veda a concessão de privilégios e exceções infundadas, exigindo tratamento uniforme para situações semelhantes, a isonomia tributária reclama que o tributo seja quantificado de acordo com a capacidade contributiva de cada contribuinte.

**7 -** O princípio da capacidade contributiva possui eficácia universal, aplicando-se a todos os tributos. A sua incidência, porém, ocorre em maior ou menor grau, de acordo com as características de cada tributo, ou em decorrência da incidência de outros valores constitucionais.

7.1 O princípio da capacidade contributiva é usualmente identificado pela doutrina como uma garantia individual, inibidora da tributação excessiva. Todavia, tal princípio não se resume à tutela do contribuinte, mas sim, destina-se à proteção de todos os membros da coletividade. Sob esse aspecto, de eficácia positiva, o princípio enuncia que, além da obrigatoriedade de todos os contribuintes serem tributados de acordo com a sua capacidade contributiva, todos que têm capacidade contributiva devem ser tributados de igual modo.

**8 -** Isonomia tributária e capacidade contributiva representam a busca pelo ideal da tributação justa ou da justiça tributária. Constituem, em última análise, princípios realizadores dos objetivos fundamentais do estado, quais sejam, construir uma sociedade livre, justa e solidária, erradicar a pobreza e a marginalidade, reduzir as desigualdades sociais e regionais.

8.1 Em decorrência de tais princípios, extrai-se como postulado a obrigatoriedade da busca permanente da eficiência na administração tributária, objetivando impedir a perda tributária decorrente de atos ilícitos, bem como evitar que os atos legítimos que objetivem a exclusão ou redução da carga tributária sejam fonte de ofensa à igualdade e à capacidade contributiva, missão que deve cumprir de acordo com e nos termos da lei.



9 - O princípio da praticabilidade está relacionado à idéia de que as leis devem ser aplicadas da forma que garantam a sua maior efetividade, o que exige a utilização dos meios adequados a esse fim. O objetivo é tornar simples e realizável a aplicação das leis. Trata-se, na verdade, de princípio geral de direito, que é aplicável igualmente ao direito tributário, observadas suas particularidades, como a legalidade estrita.

9.1 Combinada com os princípios da igualdade, legalidade e capacidade contributiva e à luz dos princípios da solidariedade, generalidade e universalidade, a praticabilidade fundamenta o uso de presunções e ficções no campo da imposição tributária. O uso de ficções e presunções, absolutas, relativas ou simples, em tese, não agride os princípios que orientam a ordem constitucional tributária.

9.2 Quanto às presunções absolutas e ficções, podem elas criar novos tributos ou novos casos de incidência de um tributo já existente. Serão elas inconstitucionais sempre que não se enquadrarem no núcleo da hipótese de incidência, previsto no dispositivo constitucional, do qual extraem fundamento, violando a discriminação constitucional das competências.

9.3 As presunções relativas admitem prova em contrário. A sua compatibilidade com os princípios tributários ocorre quando construídas em bases verossímeis. Diante delas, o contribuinte pode trazer a contraprova, demonstrando que o fato presuntivo não ocorreu, ou sustentando que não tem fundamento geral, ou seja, não é formada, genericamente, a partir de juízo de probabilidade.

9.4. As presunções e ficções constituem importantes mecanismos para controle da evasão e da elisão tributárias. No que tange à elisão, as presunções absolutas e ficções são utilizadas para criar novos casos de incidência de determinado tributo. Já as presunções relativas e simples, tendo por objeto a prova, tornam-se úteis ao controle da evasão tributária.

**10** - Os princípios individuais e coletivos, enumerados nas conclusões acima, não se excluem mutuamente; antes, atuam em conjunto.

10.1 A ordem econômica (CF, art. 170), a par de fundamentada na propriedade privada, na livre concorrência, na autonomia negocial e na liberdade profissional, apresenta como alicerce, igualmente, a função social da propriedade, a redução das desigualdades sociais e os ditames da justiça social, de modo a assegurar a todos uma existência digna.

10.2 Em contrapartida, as ações de interesse coletivo, visando ao atendimento dos princípios de interesse geral, como o da isonomia e o da capacidade contributiva, em seu aspecto positivo, estão limitadas pelos direitos e garantias assegurados aos contribuintes.

10.3 Assegurando a Constituição um rol de valores muitas vezes antagônicos, a colisão de princípios é inevitável.

**11** - A elisão tributária encontra fundamento em vários princípios constitucionais. Todavia, enquanto ato ou negócio jurídico realizado pelo contribuinte pela forma não usual, para fugir da regra de incidência do tributo, atingindo, porém, resultado econômico idêntico ou equivalente, é causa de agressão aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

11.1 Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva não se resumem a estabelecer uma limitação à competência de tributar, como entendem alguns doutrinadores. Apresentam uma delimitação positiva, que constitui um dever de legislar, um dever de agir da administração tributária, e uma orientação para a atividade interpretativa do direito. A compreensão da isonomia tributária e da capacidade contributiva como princípios meramente formais, ou apenas garantidores dos direitos individuais e de limitação da competência tributária, não abarca toda a força normativa que a Constituição outorgou a tais princípios.

11.2 Quando o contribuinte, em razão de sua posição econômica ou social, pratica atos ou negócios jurídicos não usuais, indiretos, sucessivos, com o objetivo de não pagar ou reduzir a carga tributária, mas atingindo resultado equivalente ao ato ou negócio que normalmente seria tributado, os princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva sofrem limitações, ainda que a atuação do contribuinte não configure violação direta da lei.

11.3 Isso ocorre porque nem todos os contribuintes dispõem de meios de buscar a exclusão ou a redução do pagamento de tributos – de forma legítima -, e de fazê-lo em condições de igualdade.

**12 -** Conseqüência da elisão tributária, o acutilamento dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária não pode levar à negação do princípio da legalidade estrita, na forma como enunciado no texto constitucional.

12.1 Se eventual lacuna da norma-padrão de incidência tributária possibilita meios de elisão tributária, por não preencher todo o campo da hipótese de incidência prevista no texto constitucional, ou se ente político tributante não exerce de forma plena sua competência tributária, acarretando discriminações, ou se o critério material da hipótese de incidência, por seu conceito, permite a realização de atos ou negócios jurídicos de forma indireta que não se subsumem à norma, ainda que com o mesmo resultado econômico, ou ainda se determinado comando da norma possibilita meios de elisão - por conceder, por exemplo, privilégios infundados -, tem-se provavelmente hipótese de violação ao princípio da capacidade contributiva e da isonomia.

12.2. A simples ofensa aos indigitados princípios constitucionais, todavia, não confere autorização geral para a administração desconsiderar o ato e enquadrá-lo na situação prevista na norma tributária.

12.3. Essa autorização, porém, poderá ser concedida pelo ordenamento jurídico (legalidade), desde que observados os princípios constitucionais tributários.

As possibilidades e os parâmetros que poderiam ser utilizados por uma lei dessa natureza, variam de acordo com o ordenamento jurídico de cada estado.

**13** - Se se reconhece o direito do contribuinte reduzir ou eliminar a carga tributária, por meio de atos ou negócios jurídicos lícitos, mas elusivos, com o objetivo de escapar à norma-padrão de incidência do tributo que seria normalmente incidente sobre aquele ato ou negócio, embora atingindo resultado que seja representativo de capacidade contributiva, constitui um dever-poder do estado limitar essa conduta, dever-poder que advém do próprio texto constitucional - princípios da solidariedade, isonomia, capacidade contributiva, generalidade, universalidade. Deve fazê-lo, porém, atendendo aos ditames da própria Constituição.

## **SEÇÃO V**

**14** - A doutrina sempre divergiu no estudo da elisão tributária, tanto em relação à nomenclatura quanto ao seu conteúdo.

14.1. Não obstante, até meados do século passado, a evolução doutrinária, à vista das poucas disposições legislativas sobre o tema, havia levado, de um modo geral, à distinção de duas categorias essenciais:

a) a evasão tributária, representada por práticas ilícitas, tais como a simulação, o dolo e a fraude de um modo geral, ou seja, os atos ou negócios ilícitos, civis ou penal-tributários;

b) a elisão tributária, por outro lado, considerada como a conduta lícita, praticada pelo contribuinte com o objetivo de impedir a realização do fato jurídico tributário ou reduzir a carga tributária sobre determinada operação comercial ou financeira, praticando outro ato ou negócio jurídico, normalmente atípico ou não usual, que não se subsume à hipótese de incidência tributária, mas que atinge resultado

econômico e/ou jurídico idêntico ou semelhante àquele do ato ou negócio típico que estaria submetido à norma de incidência tributária mais gravosa.

**15** – Hodiernamente, a essa clássica distinção entre evasão e elisão tributária, fundada exclusivamente na dicotomia lícito/ilícito, foram sendo introduzidos novos elementos, acompanhando o debate internacional sobre o tema e a modificação dos ordenamentos jurídicos.

15.1. Desse modo, para algumas teorias é ampla a liberdade do comportamento do contribuinte, tendente a reduzir ou eliminar a carga tributária, mediante condutas lícitas, excetuadas, portanto, as hipóteses de fraude e simulação.

15.2. Outras teorias também reconhecem a liberdade do contribuinte na prática da elisão tributária, mas defendem que esse comportamento sofre limitações, diante de ilícitos atípicos, como o abuso de direito e a fraude à lei.

15.3. Finalmente, uma outra corrente teórica também defende restrições ao comportamento elusivo, fundamentando a limitação a partir do princípio da capacidade contributiva, o qual, com idêntico assento constitucional de outros princípios e garantias individuais, vem temperar o predomínio da liberdade individual em face da capacidade contributiva, decorrente da igualdade e da solidariedade social.

15.4 Na doutrina atual, tanto nacional quanto estrangeira, pode-se identificar pensadores cujas posições são enquadradas em qualquer das três correntes teóricas mencionadas.

15.5 Essas formas diversas de pensar a evasão e a elisão tributárias estão normalmente fundadas em paradigmas axiológicos diversos. O tema, diante disso, permanece controvertido, com posições doutrinárias de um ao outro extremo das possibilidades abertas pelo trabalho hermenêutico.

**16** - Parte da doutrina costuma eleger, como critério determinante para a distinção entre a evasão (ilícita) e a elisão (lícita), o momento em que se opera o

procedimento realizado pelo contribuinte. A elisão seria conduta praticada essencialmente antes da ocorrência do fato jurídico tributário, ou seja, de modo preventivo. A evasão, por sua vez, ocorreria após o fato jurídico tributário, sendo, portanto, ilícita.

16.1 Acredita-se que esse não seja um critério seguro para distinção entre ambas as categorias e que, portanto, deve ser afastado de plano, a fim de evitar equívocos na compreensão do problema.

16.2 Tanto a elisão como a evasão são condutas que se podem efetivar antes ou após a ocorrência do fato jurídico tributário. O que as distingue não é o critério temporal, mas o próprio comportamento praticado e as conseqüências dele advindas.

**17** - A simulação, o dolo e a fraude fiscal, que abrangem várias hipóteses previstas em lei, em que o ato jurídico se apresenta com vício de vontade ou de forma, são procedimentos ilícitos praticados pelo contribuinte, tendo como conseqüência o não pagamento, a redução ou o diferimento do tributo devido sobre determinada conduta.

17.1 Caracterizam-se, pois, como hipóteses de evasão fiscal.

17.2 O artigo 109, VII, do Código Tributário Nacional estabelece uma cláusula de exceção ao procedimento de nulidade do negócio jurídico previsto na legislação civil, outorgando à administração a competência para desconsiderar os atos ou negócios fictícios, fraudados, eivados de vício de vontade ou de forma ou simulados.

17.3 Deparando-se com a existência de negócio jurídico viciado por simulação, dolo ou outra espécie de fraude fiscal, deve a administração tributária comprovar a existência do vício e efetivar o lançamento correspondente ao tributo, desconsiderando o ato viciado e/ou considerando aquele efetivamente realizado e encoberto pelo dolo, pela fraude ou pela simulação.

**18** - Segundo a denominada interpretação econômica, ou interpretação segundo o resultado econômico, busca-se na norma de incidência o conteúdo econômico por ela visado, ou seja, a capacidade contributiva objetiva prevista pelo legislador ao criar a hipótese de incidência. Considera-se esse aspecto para neutralizar a ação do contribuinte que, embora não tendo realizado especificamente o fato descrito na norma, praticou ato ou negócio jurídico, normalmente indireto, atingindo o mesmo resultado econômico, o qual é representativo daquela capacidade contributiva prevista na norma.

18.1 A adoção dessa teoria, nos moldes em que foi formulada, não se mostra como critério seguro e correto para se concluir sobre a subsunção de atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte à regra-matriz de incidência tributária.

18.2 Não há, no plano da interpretação, como superar o conteúdo do critério material previsto na hipótese de incidência, mediante a simples verificação de que o resultado econômico do ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte é idêntico ou equivalente àquele previsto na norma de incidência, mormente quando o critério material é composto justamente pela descrição de um ato ou negócio jurídico específico.

18.3 A par da discussão sobre outras figuras jurídicas que não se confundem com o critério de interpretação econômica, compreende-se não possível a utilização de tal método interpretativo, como fundamento suficiente a autorizar a incidência da norma tributária sobre fato não descrito em sua hipótese, ainda que de resultado econômico equivalente e representativo de capacidade contributiva.

**19** - O estudo desenvolvido demonstrou não ser necessário, para o exame dos limites do comportamento do contribuinte tendente a reduzir a carga tributária, a adoção de nomenclatura diversa, além daquela já consagrada na doutrina nacional, ou seja, evasão tributária e elisão tributária.

19.1 Quanto à “elisão ineficaz”, compreende-se desnecessária tal denominação, uma vez que abrange, segundo seu autor, a hipótese de simulação, a qual, nos termos do atual Código Civil, representa causa de nulidade do negócio jurídico, podendo, pois, ser enquadrada nas hipóteses de evasão tributária.

19.2 Em relação à “elusão tributária”, observa-se que, na concepção empregada pelo autor que dela se utiliza, a expressão não equivale à elisão, na forma como definida pela maior parte da doutrina nacional. Além disso, o vocábulo “elusão” não integra o idioma pátrio, nos termos do Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa, embora presente o verbo “eludir”, no sentido de evitar ou esquivar-se com destreza, furtar-se com astúcia.

19.3 De outra parte, utilizou-se no decorrer do estudo o adjetivo “elusivo” para qualificar a conduta decorrente da elisão, em substituição ao termo “elisivo”, normalmente empregado pela doutrina e que também não faz parte do vernáculo.

19.4 De qualquer modo, compreende-se não necessária a distinção entre elisão eficaz e elisão ineficaz ou entre elisão e elusão, uma vez que, estando a elisão sujeita à censura, passa, no momento do reconhecimento de sua ilegitimidade, ao campo da evasão.

**20** - Atualmente, os estados e os organismos internacionais têm observado que o tema da elisão constitui o aspecto central de uma política tributária que tem em mira a igualdade e a capacidade contributiva.

20.1 A tendência contemporânea, na maioria dos estados, é assumir uma postura mais severa diante do comportamento elusivo, o que pode ter um objetivo puramente fiscal, no sentido de manter ou aumentar os níveis de arrecadação, ou apresentar escopos mais nobres, como atribuir a máxima efetividade possível aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da solidariedade social na contribuição para as despesas do estado.



20.2 O modo pelo qual se concretiza tal conduta do estado varia de acordo com a política tributária de cada país e deve observância aos limites estabelecidos em cada ordenamento jurídico, os quais, em sua maioria, não permitem que o controle dos atos praticados pelo contribuinte torne nula a autonomia privada, decorrente do princípio geral da liberdade, comum a todos os estados modernos.

**21** - O legislador dispõe, fundamentalmente, de duas técnicas para combater a elisão tributária. Estabelecer uma ou mais normas de caráter geral, ou criar normas específicas para determinadas hipóteses, baseadas normalmente em situações concretas nas quais se verifica, de modo costumeiro, o procedimento elusivo.

21.1 As normas específicas, também chamadas de de prevenção ou de correção, combatem a elisão tributária tipificando o comportamento elusivo a fim de inseri-lo na hipótese de incidência do tributo. Nesses casos, observando os comportamentos mais frequentes por meio dos quais o contribuinte pratica atos ou negócios objetivando o não pagamento ou a redução de tributos, o legislador pode criar hipótese de incidência suplementar àquela já existente ou estabelecer, por meio de presunções ou ficções legais, normas cuja hipótese tenha por objetivo subsumir condutas à norma-padrão geral do tributo, de modo a evitar o comportamento elusivo.

21.2 Outra forma de prevenir a conduta elusiva é por meio das chamadas normas gerais. Tais normas podem estabelecer uma hipótese de incidência de forma mais ampla, de sorte a abarcar no antecedente normativo o maior número de condutas praticadas pelo contribuinte. A vagueza ou a indeterminação de conteúdo da hipótese, nesses casos, não quer significar a ausência de limites no ato de subsunção, mas sim, a maior flexibilidade que tem o aplicador da lei ao criar as normas individuais e concretas. De outra maneira ou conjuntamente com a anterior, algumas normas outorgam à administração tributária, a prerrogativa de desconsiderarem, para efeitos tributários, os atos ou negócios jurídicos que o ordenamento jurídico julgue inaptos para obter a vantagem tributária almejada pelo contribuinte.

21.3 As normas gerais antielisão, que conferem à administração tributária a competência para desconsiderar atos ou negócios praticados pelo contribuinte com o fim único de evitar o pagamento de tributos, estão presentes em vários ordenamentos jurídicos dos países mais desenvolvidos. A doutrina desses países, porém, permanece confrontando-se sobre a legitimidade de tais normas gerais e sobre os limites de sua utilização.

21.4 Esses dois sistemas de controle da elisão, quais sejam, as normas específicas de prevenção ou correção e as normas gerais de repressão, não se excluem, podendo ser aplicados em conjunto. Tudo dependerá de cada ordenamento jurídico e dos limites e possibilidades nele contidos.

**22** - Compreende-se que a utilização dessas várias formas legais, tendentes a evitar a elisão, varia em cada estado de acordo como o sistema constitucional próprio, não sendo correta a mera transposição ou negação absoluta de um ou outro sistema para o direito brasileiro.

22.1 É o direito positivo brasileiro, à luz das possibilidades e exigências conferidas e permitidas pela Constituição Federal, que irá estabelecer quais são os comportamentos tendentes à economia de tributos considerados permitidos e legítimos ou proibidos e ilegítimos.

**23** - Entre o território aberto ao contribuinte para, de forma legítima, efetivar atos ou negócios jurídicos que importem economia de tributos e o terreno no qual essa conduta passa a ser considerada contrária ao direito, ilícita portanto, há um espaço que às vezes se torna de difícil identificação.

23.1 Tal dificuldade de compreensão do tema, que tem como pano de fundo a colisão de princípios constitucionais, reflete-se na legislação nacional, que enfrenta com adversidade a forma de tratar a evasão e a elisão tributárias, dando origem a

questionamentos e controvérsias muitas vezes infundáveis, e que se arrastam há vários anos.

**24 -** Esse debate voltou à pauta do dia com a introdução de um parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, pela Lei Complementar n. 104/2001. Tal norma, supostamente inspirada em modelo francês, teria por objetivo constituir-se em uma cláusula geral antielisão, a fim de reprimir o abuso do direito e o abuso de formas.

24.1 Para alguns doutrinadores, a disciplina prevista no novo parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional não padece de qualquer vício, encontrando respaldo na própria Constituição Federal, notadamente nos princípios da capacidade contributiva e da isonomia perante a tributação, inexistindo violação a qualquer garantia ou direito dos contribuintes. Trata-se de específica norma antielisão, não abrangendo os casos de simulação, que continuam submetidos à disciplina do artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional.

Entre os que assim entendem, variam as opiniões sobre o objeto específico da norma: fraude à lei, abuso do direito, a boa ou má-fé do contribuinte em sua conduta, a inexistência de causa negocial válida. Para alguns autores, a constitucionalidade da norma está a depender do que vier a dispor a lei ordinária que a regulamentar.

24.2 Para outros doutrinadores, a inserção de uma cláusula geral antielisão, na forma como proposta ou defendida pelos juristas antes citados, viola a Constituição Federal, ofendendo os princípios da legalidade, da tipicidade tributária, da segurança jurídica, entre outros.

24.3 Finalmente, uma terceira corrente, embora na sua maioria não admita uma cláusula geral antielisão no ordenamento jurídico brasileiro, não vê qualquer pecha de inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, pois vislumbra nesse dispositivo apenas mais uma cláusula anti-simulação,

ou seja, antievasão fiscal, e que complementa a disciplina já existente sobre a matéria no artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional.

**25 -** À vista da diversidade de interpretações quanto ao alcance do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, na redação atribuída pela Lei Complementar n. 104/2001, entende-se correta a linha de pensamento segundo a qual tal dispositivo constitui norma anti-simulação, representando apenas uma complementação das disposições já existentes sobre o tema. Ainda que a intenção do legislador tenha sido criar uma norma tendente a reprimir a elisão tributária, praticada com abuso do direito ou abuso de formas, não foi esse o resultado da produção legislativa.

25.1 Compreende-se, assim, que a interpretação mais adequada é aquela que vislumbra no artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, uma norma anti-simulação, combatendo especificamente as hipóteses de simulação relativa que tenham objetivo de excluir ou reduzir a tributação, inserindo-se, portanto, no campo da evasão tributária.

25.2 A referida alteração legislativa não revogou a disciplina do artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional, uma vez que o novel parágrafo único do artigo 116 não possui aplicabilidade imediata, pois depende de lei que o regulamente. Enquanto isso não ocorre, permanece válida a disciplina prevista no artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional, para as hipóteses de simulação, como também de fraude e dolo, não abrangidas pela alteração legislativa.

**26 -** Entende-se possível, em tese, a elaboração de uma norma geral de repressão à elisão tributária praticada com abuso de direito - ou infração indireta à norma tributária -, tal como se pretendeu com a alteração do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, cujo resultado, porém, como visto, foi a criação de uma norma anti-simulação.

26.1 A constitucionalidade de tal espécie de norma, porém, depende da eleição do órgão responsável pela desconsideração dos atos ou negócios praticados pelo contribuinte, que não pode ser vinculado ou composto exclusivamente por membros de nenhuma das partes da relação jurídica tributária, seja a administração seja o contribuinte. Uma cláusula geral desse tipo somente seria admissível perante o ordenamento jurídico se conferisse ao Poder Judiciário a tarefa de sua aplicação, mediante provocação da administração tributária, estabelecendo-se o contraditório e submetido o julgamento a um órgão imparcial e guardião dos princípios e valores constitucionais.

**27** - A legislação federal civil pode ser aplicada ao Direito Tributário, quando não houver reserva constitucional - núcleo constitucional da hipótese de incidência - ou de lei complementar (CF, art. 146) e a legislação tributária não dispuser sobre o tema de forma idêntica ou diversa da legislação privada.

**28.** Se a elisão tributária é um direito do contribuinte, com assento em vários princípios constitucionais, e mais precisamente um direito subjetivo público, esse direito, como qualquer outro, está sujeito ao exercício irregular, abusivo, portanto. Se há o direito subjetivo à elisão, deve-se reconhecer que esse direito subjetivo pode ser exercido abusivamente, transpondo os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes, nos termos do artigo 187 do Código Civil, violando assim, não a letra da lei, mas o ordenamento jurídico como um todo. Da mesma forma, por imperativo lógico, os direitos subjetivos da administração tributária concernentes à fiscalização e arrecadação dos tributos, também estão sujeitos ao exercício abusivo, a partir do momento em que excedem os limites impostos pelo seu fim constitucional.

28.1 Nesse ponto, as normas civis que dispõem sobre o abuso do direito constituem normas gerais de aplicação do direito, espalhando seus efeitos por todos os quadrantes do ordenamento jurídico.

**29.** Os princípios constitucionais que fundamentam o comportamento elusivo - e o direito à elisão que deles decorre - não são absolutos e estão condicionados - e condicionam - aos demais princípios constitucionais e objetivos do estado.

29.1 Os princípios em referência não apresentam uma hierarquia *prima facie*. A ponderação e sopesamento desses princípios é que deve nortear tanto a elaboração legislativa como o trabalho de interpretação e aplicação do direito tributário e não a sacralização de alguns em total prejuízo de outros.

**30 -** O abuso do direito na elisão tributária ocorrerá quando o contribuinte, no exercício do direito que lhe asseguram a autonomia negocial, a liberdade contratual e a livre iniciativa, praticar atos ou negócios jurídicos lícitos, mas desprovidos de causa ou em desconformidade com os procedimentos usuais utilizados para determinada atividade comercial ou financeira, e com sua costumeira finalidade, com o fim único e exclusivo de excluir, reduzir ou diferir o pagamento do tributo, que normalmente seria incidente sobre a operação, caso não fosse ela praticada de forma elusiva.

30.1 Em tal hipótese, o contribuinte preenche os requisitos formais do direito da liberdade de contratar que lhe assegura a Constituição, mas não cumpre o valor normativo que é seu fundamento de validade. Ou seja, atende aos requisitos lógico-formais desse direito, praticando ato, em princípio lícito, mas desprovido de causa e de boa-fé (objetiva), extrapolando, assim, o seu alicerce axiológico-material, que não se encontra edificado no texto constitucional para autorizar o fim único da fuga da tributação, em desrespeito à igualdade e à capacidade contributiva. Viola, desse modo, o ordenamento jurídico como um todo, contrariando a função social do contrato (CC,

art. 421), a função social da propriedade, a busca da redução das desigualdades sociais, os ditames da igualdade, da justiça social e da dignidade da pessoa humana, fundamento da ordem econômica (CF, art. 170) e objetivo da sociedade (CF, art. 3º).

30.2 Presente está, nessa conduta, a figura do abuso do direito, que tem por pano de fundo a existência de um direito; sendo, dessa forma, uma conduta lícita, que passa para o campo da ilicitude no momento de seu exercício, por violar a boa-fé objetiva, os costumes e a finalidade sócio-econômica desse direito.

30.3 A causa do negócio jurídico, nesse contexto, representa o fim prático objetivado pelo negócio, o resultado que seja concretamente perseguido pelas partes, a indagação da razão negocial, o fator determinante da ação. Não se confunde, portanto, com o simples motivo, o qual é composto pelas considerações psíquicas anteriores que levam o agente à prática do negócio e que, em princípio, não são relevantes para a aferição de sua licitude. A causa deve ser aferida a partir de sua condição objetiva, ou seja, segundo a significação econômico-social e a função desempenhada pelo negócio, não importando, para esse fim, o fundamento psicológico do agente.

**31** - O procedimento de elisão tributária viciado pelo abuso do direito apresenta, em tese, as seguintes características: a) a presença de situação legalmente permitida e, a partir dela, a existência de uma conduta, comissiva ou omissiva, lícita em sua forma, não eivada de qualquer nulidade; b) a realização dessa conduta (comissiva ou omissiva) desprovida de causa negocial ou em desconformidade com a forma jurídica comum e habitual para o efeito que se pretende, não justificada do ponto de vista negocial; c) a ocorrência, em razão dessa conduta, da exclusão, redução ou diferimento do tributo que normalmente incidiria sobre a operação pretendida, de acordo com a regra-matriz de incidência, caso o comportamento hipotético a ela correspondente não tivesse sido realizado daquela forma; d) a reprovação dessa conduta pelo ordenamento jurídico; e) a criação, a partir dessa reprovação e rejeição

pelo ordenamento jurídico, de uma norma concreta que limita a conduta, qualificando como proibido o que antes era permitido e recompondo o sistema que foi agredido.

**32** - A consequência da ilicitude decorrente do abuso do direito, qual seja, a ineficácia do negócio, deve ser reconhecida judicialmente, nos termos do que dispõe o artigo 168 do Código Civil.

32.1 - Declarada a nulidade do negócio jurídico, pelo abuso no exercício do direito, já não se está mais diante de elisão tributária, mas sim de evasão, marcada pela ilicitude.

32.2 A decisão judicial que reconhece que o negócio jurídico é abusivo, qualifica como proibida a conduta que antes era permitida e recompõe o sistema que foi agredido, mediante o reconhecimento da existência de um negócio subjacente àquele que foi nulificado, ou procedendo à requalificação jurídica dos fatos ou atos ocorridos, que foram abusivamente objeto do negócio jurídico nulo.

32.3 Se em decorrência da nulidade do negócio jurídico, do reconhecimento da validade jurídica de um negócio subjacente ou da requalificação jurídica dos fatos, verificar-se a materialização dos dados correspondentes aos critérios previstos na regra-matriz de incidência tributária, então cabível o lançamento devido, nos termos da legislação tributária. Essa interpretação encontra suporte, também, nos artigos 169 e 170 do Código Civil. O primeiro estabelece que o negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo. Já o segundo prevê que, se o negócio jurídico nulo contiver os requisitos de outro, subsistirá este quando o fim a que visavam as partes permitir supor que o teriam querido, se houvessem previsto a nulidade.

**33** – A requalificação jurídica dos fatos decorrente do reconhecimento do abuso do direito parte do pressuposto de que a existência de determinado negócio jurídico não está fundada unicamente na autonomia absoluta da vontade. Nesse



aspecto, importa considerar o fim a que visavam as partes com o negócio jurídico e a função social do contrato. Assim, o abuso do direito e a boa-fé objetiva aparecem como fundamento de repressão de condutas desprovidas de causa e de correção, praticadas com o único objetivo de lesar terceiro, pois só assim se estará atingindo a função social do contrato.

**34** - O reconhecimento do abuso do direito em relação a determinado negócio jurídico pode limitar-se à declaração de nulidade dos efeitos em relação à administração tributária. Ou seja, não se torna necessário, em tese, declarar a nulidade do vínculo entre as partes e a invalidade dos efeitos jurídicos entre elas, bastando reconhecer sua inoponibilidade em relação ao fisco.

**35** - A teoria do abuso do direito em tema de elisão tributária não implica a aceitação da teoria de interpretação econômica, não traz como consequência a imposição tributária com base em analogia e não ofende os princípios da legalidade, da tipicidade, da segurança jurídica ou outros direitos e garantias individuais do contribuinte.

**36** - A “reserva do abuso” não se aplica apenas ao contribuinte, mas a todo e qualquer cidadão, titular de determinado direito e, inclusive - e com mais razão - ao Poder Público.

**37** - O instituto da fraude à lei, previsto no artigo 166, VI, do Código Civil, somente pode ser considerado em tema de elisão fiscal se o negócio jurídico tiver por único objetivo fraudar a lei imperativa tributária. Todavia, o mero objetivo de evitar a incidência da norma tributária ou reduzir o valor da tributação sobre determinada operação não é suficiente para reconhecer a nulidade da conduta do contribuinte. Desse modo, a fraude à lei, para autorizar a declaração da ilicitude da elisão tributária em determinado caso concreto, pode ser aplicada em conjunto com os pressupostos

exigidos para o reconhecimento do abuso do direito, o qual, pelas suas próprias características, pode encampar a alegação de fraude à lei, figura diversa mas que constitui espécie da qual o primeiro é gênero.

**38** - A figura do abuso do direito é aplicável ao Direito Tributário, especificamente para os casos de elisão tributária, nos termos e nos moldes defendidos na fundamentação, tendo em conta a concepção de ilícito atípico e como instrumento de solução da colisão entre os princípios constitucionais que se mostram colidentes nesses casos - autonomia privada, liberdade contratual, direito à auto-gestão etc. *versus* solidariedade, capacidade contributiva, isonomia etc. A solução dá-se por meio do método da ponderação, buscando, no caso concreto, uma solução que atenda aos princípios constitucionais em seu conjunto e não aniquile determinados valores em benefício de outros.

**39** - Na prática do contribuinte tendente a realizar atos ou negócios jurídicos que tenham por objetivo a exclusão, redução ou diferimento da tributação sobre determinada operação, não se mostra viável estabelecer, em tese e *prima facie*, um rol de condutas lícitas ou ilícitas. Somente com o exame concreto da efetivação dos atos e negócios jurídicos e, também, de seus efeitos, é que se poderá concluir estar-se diante de evasão fiscal (ilícita), de legítima elisão fiscal (lícita) ou de abuso do direito à elisão (ilícita).

**40** - Ao se admitir o abuso do direito no campo da elisão tributária, não se exclui a faculdade do contribuinte de buscar a realização de atos ou negócios jurídicos que representem menor onerosidade do ponto de vista tributário, o que é garantia constitucional decorrente dos princípios da liberdade, da propriedade, da autonomia privada e da liberdade contratual. Todavia, reprime-se a conduta abusiva, que se manifesta pela desconformidade com o fundamento axiológico-normativo desses

princípios, ultrapassando, assim, os limites do exercício dos direitos deles decorrentes, os quais não encontram fundamento constitucional para justificar a finalidade exclusiva da fuga da tributação, mas antes devem ser exercidos tendo em mira a função social do contrato e da propriedade, a redução das desigualdades sociais e dignidade da pessoa humana.

Atende-se, desse modo, à eficácia positiva dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade, prestigiando o princípio da solidariedade no custeio das despesas do estado, mas igualmente preservando as garantias individuais dos contribuintes, as quais, porém, não se prestam à tutela de comportamentos não amparados pelos valores constitucionais e qualificados pelo ordenamento jurídico como abusivos e contrários ao direito.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

**A)**

- ABREU FILHO, José. *O negócio jurídico e sua teoria geral*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 1997.
- ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS. *Vocabulário ortográfico da língua portuguesa*. 3 ed. Rio de Janeiro: A Academia, 1999.
- ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.
- ALMEIDA, Carlos Ferreira de. *Introdução ao direito comparado*. Coimbra: Almedina, 1994.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 4 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1999.
- AMARO, Luciano. Planejamento tributário e evasão. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) *Planejamento fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 118-129.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003.
- AZEVEDO, Álvaro Villaça. Negócio jurídico. Atos jurídicos lícitos. Atos ilícitos. In: AZEVEDO, Álvaro Villaça (coord.). *Código Civil Comentado*. V. II. São Paulo: Atlas, 2003.
- AZEVEDO, Plauto Faraco de. *Crítica à dogmática e hermenêutica jurídica*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1989.

**B)**

- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARELLI, Ettore; PENNACCHIETTI, Sergio. *Dicionário das citações*. Trad. Karina Jannini. São Paulo: Martins Fontes, 2001.
- BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998
- BIANCO, João Francisco. O planejamento tributário e o novo Código Civil. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). *Impacto tributário do novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 122-133.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru: Edipro, 2001.
- BOBBIO, Norberto. *Contribución a la teoría del derecho*. 2 ed. Madrid: Debate, 1990.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BONAVIDES, Paulo. *Do Estado Liberal ao Estado Social*. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BORGES, José Souto Maior. *O direito como fenômeno lingüístico, o problema de demarcação da Ciência Jurídica, sua base empírica e o método hipotético-dedutivo*. In: Anuário do Mestrado em Direito. Recife: Universidade Federal de Pernambuco, n. 4, jan./dez. 1998, p. 11-16.

BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Alguns reflexos do Código Civil no direito tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 169-194.

BRITO, Edvaldo. Aspectos da elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Resenha Tributária, 1998, p. 423-443 (Caderno de pesquisas tributárias, 13).

BRITO, Edvaldo. Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética. 2001, p. 47-76.

### C)

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito*. 2 ed. Trad. A. Menezes Cordeiro. 2 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 1996.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 3 ed. Coimbra: Almedina, 1998.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Estado de Direito*. Lisboa: Gradiva, (s.d.). (Fundação Mário Soares - Cadernos Democráticos, 7).

CARPENA, Heloísa. *Abuso de direito nos contratos de consumo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

CARPENA, Heloísa. O abuso de direito no Código de 2002. Relativização dos direitos na ótica civil-constitucional (sic). In: TREPEDINO, Gustavo (coord). *A parte geral do novo Código Civil: estudos na perspectiva civil-constitucional*. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4 ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CASSONE, Vitório. Elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Resenha Tributária, 1998, p. 193-231 (Caderno de pesquisa tributária, 13)

CASTRO, Aldemário Araújo. Norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único, do CTN): constitucionalidade e outros aspectos relevantes: In: CARVALHO, Fábio Junqueira de. (coord.). *Mini reforma tributária*. Reflexões sobre a Lei 10.637/2002 (antiga MP 66) atualizada até a MP 107/2003. Belo Horizonte: Mandamento, 2003, p. 45-60.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pelegreni & DINAMARCO, Cândio Rangel. *Teoria geral do processo*. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Atividade legislativa do Poder Executivo*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Roteiro de lógica jurídica*. 3 ed. São Paulo: Max Limonad, 2000.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Para entender Kelsen*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. A norma geral antielisiva. In: MARINS, James (coord.). *Tributação e antielisão*. Curitiba: Juruá, 2002, p. 13-17 (Tributação em debate, 3)

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3 ed. São Paulo: Malheiros: 2003.

#### **D)**

DALLARI, Dalmo de Abreu. *O futuro do Estado*. São Paulo: Saraiva, 2001.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, p. 207-232.

DIÁRIO DA CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Mensagem n. 1459*, n. 48931. 16 out. 1999. Disponível em: <http://www.camara.gov.br>. Acesso em: 10 dez. 2004.

DINIZ, Maria Helena. *Conceito de norma jurídica como problema de essência*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

#### **F)**

FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao direito tributário*. 6 ed. Atualiz. Flávio Bauer Novelli. São Paulo: Forense, 1999.

FALCÃO, Amílcar. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6 ed. Atualiz. Flávio Bauer Novelli. São Paulo: Forense, 2002.

FARIA, José Eduardo. *O Direito na economia globalizada*. São Paulo: Malheiros, 1999.

FERNANDES, Edison Carlos. *Mini reforma tributária comentada*. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Prólogo. In: Fábio Ulhoa Coelho. *Para entender Kelsen*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário eletrônico Aurélio*. v. 5.0. Curitiba: Positivo, 2004. CD-ROM.

FIGUEIREDO, Adriana Stamato de. Alternativas para importação de produtos estrangeiros. In: ANAN, Jr., Pedro (coord.). *Planejamento fiscal: aspectos teóricos e práticos*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 19-32.

FISCHER, Octavio Campos. *A contribuição ao PIS*. São Paulo: Dialética, 1999.

FISCHER, Octavio Campos. A escola glorificadora da finalidade, contribuições & reforma tributária. *Revista de Direito Tributário da APET – Associação Paulista de Estudos Tributários*. São Paulo: APET. n. 02, p. 95-112, jun. 2004.

FISCHER, Octavio Campos. Abuso de direito: o ilícito atípico em direito tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 440-461.

## G)

GALLO, Franco. Prólogo a la segunda edición. In: ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación, y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2 ed. Madrid: Marcial Pons, 1999.

GIULIANI, Giuseppe. *Diritto tributario*. 2 ed. Milano: Giuffrè, 1994.

GODOI, Marciano Seabra de. A figura da “Fraude à Lei Tributária” prevista no Art. 116, parágrafo único do CNT (sic). *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética. n. 68, p. 101-123, mai. 2001.

GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso. Cláusula general antielusión. Experiencia española y europea. Últimas tendencias jurisprudenciales. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 145-176.

GOYARDE-FABRE, S. Montesquieu, barão de (1689-1755). In: HUISMAN, Denis (dir.). *Dicionário dos filósofos*. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

GRAU, Eros Roberto. Resenha do prefácio da 2ª edição de Constituição Dirigente e vinculação do legislador, de J.J.G. Canotilho. In: COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda (org.). *Canotilho e a Constituição Dirigente*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica da Constituição de 1988*. 8 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário; abuso de direito; limites e garantia da autonomia privada. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Justiça tributária. I Congresso Internacional de direito tributário*. São Paulo: IBET-Max Limonad, 1998, p. 613-625.

GRECO, Marco Aurélio. Esboço da história do tratamento da elisão fiscal. In: Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Escola de Administração Fazendária. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal. (2001:Brasília)*. Brasília: ESAF, 2002. p. 18-25.

GRECO, Marco Aurélio. Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 183-204.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

**H)**

HARDT, Michael & NEGRI, Antônio. *Império*. Trad. Berilo Vargas. 4 ed. Rio de Janeiro: Record, 2002.

HERTZ, Noreena. O mundo dominado. *Época*. São Paulo: Globo. n. 219, 29 jul. 2002, p. 13-17. Entrevista.

HOUAISS, Antônio. *Dicionário eletrônico Houaiss da língua portuguesa*. Versão 1.0. Rio de Janeiro: Instituto Antônio Houaiss; Editora Objetiva, 2001. CD-ROM.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997.

HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão no direito tributário internacional. In: ROCHA, Valdir de (org.). *Planejamento fiscal: teoria e prática*. 2v. São Paulo: Dialética, 1998, p. 11-26.

**J)**

JUSTEN FILHO, Marçal. *O imposto sobre serviços na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985 (Textos de direito tributário, 10).

**K)**

KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1986

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 3 ed. Trad. J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

KONDER, Leandro. *O que é dialética*. São Paulo: Brasiliense, 2003 (Primeiros passos, 23).

**L)**

LACOMBE, Américo Masset. *Imposto de importação*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1979, p. 23.

LAHÓZ, André. Uma luz sobre o Brasil das sombras. *Exame*. São Paulo: Abril. n. 11. 09 jun. 2004, p. 20-29.

LEITE, Geilson Salomão. *Do imposto territorial rural – ITR*. São Paulo: Max Limonad, 1996.

LELLO. *Novo dicionário Lello da língua portuguesa*. Porto: Lello, 1999.

LEMKE, Gisele. *Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998.

LIMA, Abili Lazaro Castro de. *Globalização econômica, política e direito: análise das mazelas causadas no plano político jurídico*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2002.



**M)**

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. O princípio da legalidade tributária no Estado do futuro. In: MARTINS, Ives Gandra (org.). *O Estado do futuro*. São Paulo: Pioneira - Associação Internacional de Direito e Economia, 1998, p. 200-214.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da legalidade. Análise crítica do art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 105-116.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MARINS, James. A instituição e a regulamentação da norma geral antielisão (a Medida Provisória 66 de 22 de agosto de 2002). In: MARINS, James (coord.). *Tributação e antielisão*. Curitiba: Juruá, 2002, p. 103-152 (Tributação em debate, 3).

MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Resenha Tributária, 1998, p. 113-145 (Caderno de pesquisas tributárias, 13)

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão é incompatível com o sistema constitucional brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 119-128.

MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

MELO, José Eduardo Soares de. Planejamento tributário e a Lei Complementar 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 163-179.

MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da validade*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

MELLO, Maria Chaves de. *Dicionário jurídico*. Português-inglês; Inglês-português. 7 ed. Rio de Janeiro: Elfos. 1998.

MICHAELIS. *Pequeno dicionário da língua portuguesa*. São Paulo: Companhia Melhoramentos, 1998.

MICHELI, Gian Antonio. *Corso di diritto tributario*. 8 ed. Torino: UTET, 1989.

MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1973.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. Parte geral. 28 ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 4 ed. V. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

## N)

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998.

NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 2 ed. Coimbra: Almedina, 2003.

NABAIS, José Casalta. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. *Revista da Advocacia Geral da União – AGU*. Brasília: [sn]. Ano II, n. 09, abril de 2001. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/ce/cenovo/revista>>. Acesso em: 19 fev 2002.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 4 ed. São Paulo: Saraiva - Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1976.

NOVOA, César García. El Derecho Comunitario Europeo ante el fraude y la elusión fiscal. Aportaciones del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea. In: TÔRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. V. II. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 313-350.

## O)

OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. *Direito tributário. Capacidade contributiva. Conteúdo e eficácia do princípio*. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A elisão fiscal ante a Lei Complementar n. 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 247-278.

PAOLA, Leonardo Sperb. *Presunções e ficções no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

PAULA, Rodrigo Francisco de. Repensando a teoria dos tributos vinculados e não-vinculados e a esquematização formal da regra-matriz de incidência. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 46, p. 195-220, set.out. 2002.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *Elisão tributária e função administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001.

PERELMAN, Chaïn. *Lógica jurídica*. Trad. Vergínia K. Pupí. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado – Parte geral – Introdução, pessoas físicas e jurídicas*. T. 1. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

## R)

REIS, Elcio Fonseca. Princípios da liberdade e da solidariedade: por uma interpretação adequada ao instituto do planejamento tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 99, p. 39-51, dez. 2003.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação, e elisão tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O abuso de direito no planejamento fiscal e a cláusula geral antielisiva. In: CARVALHO, Fábio Junqueira de (coord.). *Mini reforma tributária*. Reflexões sobre a Lei 10.637/2002 (antiga MP 66) atualizada até a MP 107/2003. Belo Horizonte: Mandamento, 2003, p. 331-358.

RODRIGUES, Ivan Taulil. O princípio jurídico da boa-fé e o planejamento tributário. O pilar hermenêutico para a compreensão de negócios estruturados para obter economia tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 93, p. 34-44, jun. 2003.

ROLIM, João Dácio. Considerações sobre a norma geral antielisiva introduzida pela Lei Complementar 104/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 131-143.

ROSEMBUIJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación, y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2 ed. Madrid: Marcial Pons, 1999.

## S)

SANTOS, Boaventua de Souza. *Reinventar a democracia*. Lisboa: Gradiva, 1998. (Fundação Mário Soares - Cadernos democráticos, 4).

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *A adaptação dos sistemas tributários à globalização*. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/EstTributarios/PaletrasCIAT/1998>. Acesso em: 28 jan. 2002.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Análise da arrecadação das grandes empresas em 1999*. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/EstTributarios/arrecadacaograndesempresas>. Acesso em: 28 jan. 2002.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Resenha Tributária, 1998, p. 317-330 (Caderno de pesquisas tributárias, 13).

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

## T)

TEIXEIRA, António Braz. *Princípios de direito fiscal*. 3 ed. V. I. Coimbra: Almedina, 1985

TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

TESAURO, Francesco. *Instituzioni di diritto tributario*. 5 ed. V. 1. Torino: UTET, 1996.

TIPKE, Klaus & YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. A chamada “interpretação econômica do direito tributário”, a Lei Complementar 104 e os limites atuais do Planejamento Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 235-244

TORRES, Ricardo Lobo. O abuso do direito do Código Tributário Nacional e no novo Código Civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 43-59.

TÔRRES, Heleno Taveira. Limites ao planejamento tributário. Normas antielusivas (gerais e preventivas). A norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro. In: MARINS, James (coord.). *Tributação e antielisão*. Curitiba: Juruá, 2002, p. 19-101 (Tributação em debate, 3).

TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como limitador do Poder da Administração. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 84.102.

## U)

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2. ed. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.

## V/W)

VIEIRA, Antônio. Sermão de Santo Antônio. In: PÉCORA, Alcir (org.). *Sermões*. Tomo II. São Paulo: Hedra, 2003, p. 314-334.

VIEIRA, José Roberto. A noção de sistema no direito. *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*. Porto Alegre: Síntese, v. 33, p. 53-64, 2000 (Acadêmica de direito, v. 17).

VIEIRA, José Roberto. *Medidas provisórias em matéria tributária: as catilínarias brasileiras*. São Paulo, 1999. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993.

VIEIRA, José Roberto. A semestralidade do PIS: favos de abelha ou favos de vespa? *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética. n. 83, p. 89-91, ago. 2002.

VIEIRA, José Roberto. Princípios constitucionais e Estado de Direito. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais. n. 54, p. 95-104, out./dez. 1990.

VIEIRA, José Roberto. República e democracia: óbvios ululantes e não ululantes. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*. Curitiba: Academia Brasileira de Direito Constitucional. n. 4, p. 76-100, 2003.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais - EDUC, 1977.

VILELLA, Luiz. Restrições do ajuste fiscal: potencial tributário e evasão fiscal. In: *Seminário de Política Tributária: Globalização e Tributação*. Brasília. Disponível em: [http://www.receita.fazenda.gov.br/EstTributarios/Seminariopolitica\\_tributaria](http://www.receita.fazenda.gov.br/EstTributarios/Seminariopolitica_tributaria). Acesso em: 20 de janeiro de 2002.

VILELLA, Luiz Arruda. Significado econômico da elisão tributária: perda da receita, distorções econômicas, deslocamento da carga tributária, repercussões na política fiscal e na justiça fiscal. In: Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Escola de Administração Fazendária. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal (2001:Brasília)*. Brasília: ESAF, 2002.

WALTER, Robert. Introdução. In: KELSEN, Hans *Teoria pura do direito*. 3 ed. Trad. J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

**X)**

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão*. São Paulo: Dialética, 2001.

XAVIER, Alberto. A evasão fiscal legítima. O negócio indireto em direito fiscal. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais. n. 23, p. 236-253. 1973.

**Z)**

ZIPPELIUS, R. *Teoria geral do Estado*. Trad. António Cabral de Moncada. 2 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 1984.