

RICHARD WENTZ ANTUNES

**ELISÃO TRIBUTÁRIA E O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL**

**Monografia apresentada à Banca
Examidora da Faculdade de Direito, da
Universidade Federal do Paraná, como
exigência parcial à obtenção da graduação
de bacharel em Direito.**

**Orientadora: Profa. Betina Treiger
Gruppenmacher**

CURITIBA

2007

SUMÁRIO

RESUMO	4
1 INTRODUÇÃO	1
2 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	7
2.1 O PRINCÍPIO DA SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO.....	7
2.2 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.....	7
2.2.1 O Princípio Republicano.....	10
2.2.2 O Princípio da Isonomia.....	12
2.2.3 O Princípio da Capacidade Contributiva.....	15
2.2.3.1 Capacidade contributiva e conceitos correlatos.....	16
2.2.3.2 Capacidade contributiva absoluta e capacidade contributiva relativa.....	17
2.2.3.3 O alcance da expressão “sempre que possível”.....	18
2.2.3.4 Mínimo vital e vedação do confisco.....	20
2.2.3.5 A eficácia do princípio da capacidade contributiva.....	21
2.2.3.6 Generalidade da tributação e progressividade: a face positiva do princípio da capacidade contributiva.....	23
2.2.3.7 Inconstitucionalidade por ofensa ao princípio da capacidade contributiva.....	25
2.2.4 O Princípio da Legalidade.....	26
2.2.4.1 O princípio da legalidade tributária.....	27
2.2.4.2 A análise do vocábulo “lei” contido no dispositivo.....	28
2.2.4.3 O alcance da expressão “exigir ou aumentar tributo”.....	31
2.2.4.4 O princípio da legalidade estrita e o princípio da tipicidade fechada.....	32
2.2.5 O Embate entre os Princípios da Legalidade Estrita e da Capacidade Contributiva.....	35
3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	37
3.1 A NATUREZA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	37
3.2 O DIREITO TRIBUTÁRIO E O CONCEITO DE TRIBUTO.....	38
3.2.1 A Regra-Matriz de Incidência.....	41
3.2.2 O Fenômeno da Incidência da Norma Jurídica Tributária.....	43
3.2.3 Normas Jurídicas de Conduta Autônomas e Não-Autônomas.....	44
3.3 A RELAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PRIVADO.....	46
3.4 A INTERPRETAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA.....	49
3.4.1 A Teoria da Interpretação Econômica da Lei Tributária e o Abuso de Formas Jurídicas.....	50
3.4.2 As Lacunas no Direito Tributário e a Integração Analógica.....	54
4 EVASÃO TRIBUTÁRIA	58
4.1 A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E A EVASÃO TRIBUTÁRIA.....	58
4.2 ELISÃO E EVASÃO TRIBUTÁRIA.....	59
4.2.1 A Proposta Tradicional.....	59
4.2.2 Elisão Tributária Eficaz e Ineficaz: a proposta de César A. Guimarães Pereira.....	65
4.2.2.1 Critérios de identificação da elisão tributária.....	65
4.2.2.2 A construção do fato jurídico tributário: negócios jurídicos indiretos e simulação.....	68
4.2.2.2.1 O negócio jurídico indireto.....	69
4.2.2.2.2 A simulação.....	71
4.2.2.2.3 O negócio jurídico indireto e a simulação.....	73

4.2.2.2.4	Os conceitos estruturais e funcionais e os negócios jurídicos diretos e indiretos.....	74
4.2.2.3	Conceito de elisão tributária.....	75
4.2.2.3.1	Elisão tributária eficaz e ineficaz e a incidência da norma jurídica tributária	76
4.2.3	A Reação do Ordenamento Jurídico.....	78
4.2.3.1	O <i>business purpose test</i>	78
4.2.3.2	O abuso do direito.....	79
4.2.3.3	A fraude à lei tributária	84
5	O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	86
5.1	A REGRA ATRIBUTIVA DE COMPETÊNCIA E A FINALIDADE DISSIMULATÓRIA.....	86
5.2	O PLANO DA VALIDADE	88
5.3	O PLANO DA EFICÁCIA	89
6	CONCLUSÕES	91
	BIBLIOGRAFIA	95

RESUMO

Para compreender o regime jurídico das condutas destinadas à obtenção de vantagens tributárias, é imprescindível conhecer o Sistema Constitucional Tributário, em especial, os princípios da legalidade estrita e capacidade contributiva, corolários do princípio republicano. Superado o exame do Texto Supremo, analisa-se a natureza da norma tributária, sua estrutura e o fenômeno da incidência, a fim de estabelecer-se o marco inicial dos deveres tributários e a sua correta interpretação. Em seguida, expõe-se a proposta tradicional de classificação das condutas evasivas *lato sensu* e os critérios objetivos para identificar suas espécies, bem como a proposta tripartida de César A. Guimarães Pereira. Analisado o conceito de elisão tributária, discorre-se sobre as teorias do *business purpose test*, abuso do direito e fraude à lei, como reação do ordenamento jurídico à liberdade do contribuinte para organizar seus negócios e patrimônio. Ao final, estuda-se a norma geral antielisiva, introduzida pelo parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional, para compreender o seu sentido e alcance, bem como a sua validade e eficácia jurídica.

Palavras-chave: princípio republicano – princípio da capacidade contributiva – princípio da legalidade estrita – evasão tributária – ilícita e inoponível ao Fisco – elisão tributária ineficaz – negócios simulados – inoponível ao Fisco – elisão tributária eficaz – negócios jurídicos indiretos – oponível ao Fisco – parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional – norma antisimulação

1 INTRODUÇÃO

A Lei Complementar 104, de 10 de Janeiro de 2001, introduziu diversos dispositivos no Código Tributário Nacional. Dentre eles, destacou-se a regra constante do parágrafo único do artigo 116, porque consagraria uma norma geral antielisiva. Essa inovação legislativa se insere no contexto do que ficou conhecido como “a reação do Ordenamento Jurídico à elisão tributária” e reflete tendência internacional.

Embora a elisão e a evasão tributária se relacionem a condutas do contribuinte destinadas a eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributos, o Direito dispensa tratamento jurídico distinto a cada uma delas: as condutas elisivas são consideradas lícitas e oponíveis ao Fisco; em sentido contrário, as condutas evasivas são consideradas ilícitas e inoponíveis à Fazenda Pública, acarretando a aplicação de medidas administrativas e penais. Apesar dessa diferença vultosa entre o regime jurídico da elisão e da evasão tributárias, há casos em que as fronteiras que demarcam os dois institutos não são tão nítidas, o que requer o estabelecimento de critérios objetivos para distingui-las.

Após a publicação da obra de Antônio Roberto Sampaio Dória sobre elisão e evasão tributária, estudo apontado pela doutrina como o primeiro a sistematizar o assunto, dois critérios seguros foram estabelecidos, quais sejam, a licitude de meios e a anterioridade da conduta em relação ao nascimento da obrigação tributária. Isso permitiu definir com relativa precisão cada um daqueles comportamentos e, por isso, havia certo consenso no Direito Brasileiro sobre os limites da elisão e da evasão tributária. Contudo, a edição da Lei Complementar 104 acirrou a polêmica sobre as condutas elisivas e evasivas: a simples tentativa de inserção de regra autorizadora da desconsideração de condutas que buscam vantagens tributárias demonstra que o Ordenamento Jurídico pátrio tende a afastar a legitimidade do comportamento elisivo, equiparando-o à evasão tributária.

O debate acerca do conteúdo da dita norma geral antielisão é bastante intenso, resultando na ebulição de muitos estudos doutrinários divergentes. Para compreender a alteração promovida pelo legislador complementar no Direito Tributário brasileiro, este trabalho pretende esclarecer o significado daquela norma. A consecução desse objetivo exigirá a análise de alguns dispositivos da Constituição

Federal, em especial, os princípios da legalidade tributária e da capacidade contributiva, porque freqüentemente a doutrina os relaciona ao regime jurídico da elisão tributária.

Para bem interpretarmos o conteúdo dessas normas constitucionais, é imprescindível entendê-las no sistema da Lei Maior. Por outras palavras, incorreríamos em grave erro metodológico se recortássemos aquelas normas do seu contexto para apreender o seu significado. Isso nos obrigará a tecer alguns comentários sobre a Constituição Federal de 1988, especialmente, sobre o princípio republicano, o que faremos a seguir.

2 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

2.1 O PRINCÍPIO DA SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO

A Constituição é a Lei Suprema e tem “... **por objeto** estabelecer a estrutura do Estado, a organização de seus órgãos, o modo de aquisição de poder e a forma de seu exercício, limites de sua atuação, assegurar os direitos e garantias dos indivíduos, fixar o regime político e disciplinar os fins sócio-econômicos do Estado, bem como os fundamentos dos direitos econômicos, sociais e culturais”¹. Portanto, são as normas fundamentais do Ordenamento Jurídico e, no caso dos Estados de Direito, a elas submetem-se todos os cidadãos, bem como o Poder Legislativo, Executivo e Judiciário².

A Carta Magna ocupa o vértice da “pirâmide jurídica”, conferindo validade a todas as demais normas jurídicas, gerais e abstratas ou individuais e concretas. Da rigidez da Constituição depende todo o sistema jurídico, porque se tal Lei Fundamental pudesse ser alterada facilmente, todo o edifício jurídico poderia ruir, já que todas as demais normas pertencentes ao ordenamento poderiam ser invalidadas. É da exigência do sistema por estabilidade e certeza que se reconhece o princípio da supremacia da constituição. Por isso a Carta Política, que é um conjunto de normas jurídicas da maior importância, deve ser observada fielmente.

No entanto, na própria Constituição Federal encontramos preceitos mais relevantes e outros menos relevantes. As normas constitucionais mais importantes são identificadas como os princípios jurídicos; aquelas menos importantes seriam as regras jurídicas.

2.2 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

A expressão “princípio” deriva do latim (*principium, principii*) e encerra a idéia de começo, origem, base. Segundo 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*

¹ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, p. 43.

² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 28.

inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”³.

Tais enunciados lógicos conformam o sistema jurídico e devem ser interpretados sempre em conjunto com as demais normas do ordenamento. *“Evidentemente, os princípios são encontráveis em todos os escalões da ‘pirâmide jurídica’. De fato, há princípios **constitucionais, legais e até infralegais**. Dentre eles, os constitucionais sem dúvida alguma, são os mais importantes, já que sobrepõem aos outros princípios e regras (inclusive às contidas na Lei Máxima).”*⁴

Assim, são os princípios constitucionais que orientam a interpretação de todas as outras normas jurídicas. Daí ser imprescindível, na análise de qualquer instituto jurídico, compreender em que direção os ditos princípios apontam (método sistemático).

No mesmo sentido, Luis Roberto Barroso ensina que

... o ponto de partida do intérprete há que ser sempre os princípios constitucionais, que são o conjunto de normas que espelham a ideologia da Constituição, seus postulados básicos e seus fins. Dito de forma sumária, os princípios constitucionais são as normas eleitas pelo constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais da ordem jurídica que institui. A atividade de interpretação da Constituição deve começar pela identificação do princípio maior que rege o tema a ser apreciado, descendo do mais genérico ao mais específico, até chegar à formulação da regra concreta que vai reger a espécie⁵.

Em razão disso, os princípios são normas que se distribuem de forma hierarquizada pelo Ordenamento Jurídico, segundo sua densidade axiológica⁶. Particularmente, os princípios constitucionais são normas qualificadas pelo seu vasto campo de validade, veiculam valores fundamentais eleitos pela Constituição e,

³ CARRAZZA, R. A. *Idem*, p. 31.

⁴ CARRAZZA, R. A. *Idem*, p. 32.

⁵ *Apud* CARRAZZA, R. A. *Idem*, p. 35.

⁶ *“Toda vez que houver um acordo, ou que um número expressivo de pessoas reconhecerem que a norma N conduz um vector axiológico forte, cumprindo papel de relevo para a compreensão de segmentos importantes do sistema de proposições prescritivas, estaremos diante de um ‘princípio’. Quer isto significar, por outros torneios, que ‘princípio’ é uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do sistema positivo. Advirta-se, entretanto, que ao aludirmos a ‘valores’ estamos indicando somente aqueles depositados pelo legislador (consciente ou inconscientemente) na linguagem do direito posto (...) Se tais observações forem procedentes, cabe cogitar de uma hierarquia de valores jurídicos ou, de outra maneira, de uma classificação hierárquica das normas de direito positivo, elegendo-se como critério a intensidade axiológica nelas presente.”* CARVALHO, Paulo de Barros. *O princípio da segurança jurídica em matéria tributária*, p. 80.

por isso, constituem os vetores axiológicos que devem orientar toda a ação do Estado e do particular.

A observação dessas grandes balizas jurídicas é exigida pela Lei Maior, sob pena de imposição de graves sanções. É o que resulta da compreensão do art. 34, VII, da Carta Política, *verbis*:

Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para:
(...)

VII – assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais:

- a) forma republicana, sistema representativo e regime democrático;
- b) direitos da pessoa humana;
- c) autonomia municipal;
- d) prestação de contas da administração pública direta e indireta;
- e) aplicação do mínimo exigido da receita resultante de impostos estaduais, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde.

A República Federativa do Brasil se fundamenta sobre a autonomia de seus entes federativos, caracterizada pela “... **tríplice capacidade de auto-organização e normatização, autogoverno e auto-administração**. Excepcionalmente, porém, será admitido o afastamento desta autonomia política, com a finalidade de preservação da existência e unidade da própria Federação, através da intervenção”⁷. O dispositivo sinaliza, portanto, (1) que existe uma distribuição hierárquica de normas no Texto Constitucional, (2) escalonadas em função da densidade axiológica que cada uma delas expressa, (3) devendo ser adotada medida extraordinária para assegurar o exato cumprimento desses valores fundamentais.

Logo, o artigo 34 da Constituição Federal consagra a supremacia dos princípios constitucionais, autorizando medida excepcionalíssima (intervenção federal) para restabelecer a Ordem Jurídica, haja vista que o agravo das normas fundamentais representa verdadeira investida contra o Sistema Constitucional.

Adiante analisaremos alguns dos princípios constitucionais que mais diretamente se relacionam com o Direito Tributário. Não obstante existam várias normas fundamentais que orientem o exercício da função administrativa tributária, para nos mantermos aos estreitos limites deste estudo, passaremos em revista o princípio republicano.

⁷ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*, p. 303-304.

2.2.1 O Princípio Republicano

De acordo com o artigo 1º da Constituição Federal, o Brasil é uma República: *“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 (...) **Parágrafo Único.** Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”*.

Carrazza leciona que a *“República é o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade”*⁸. Convém discorrermos sobre os elementos dessa definição.

A República consubstancia a forma de governo em que o poder pertence originalmente ao povo, mas é exercido por um colegiado que o representa juridicamente, pelo que se distingue da Monarquia, em que o poder supremo é conferido a uma única pessoa, que age em nome próprio.

Fundamenta-se a República na igualdade formal das pessoas, daí serem proibidas discriminações injustificadas. Para Carrazza,

De fato, a noção de República não se coaduna com os privilégios de nascimento e os foros de nobreza, nem, muito menos, aceita a diversidade de leis aplicáveis a casos substancialmente iguais, as jurisdições especiais, as isenções de tributos comuns, que beneficiem grupos sociais e indivíduos (...) Portanto, numa República todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei, sem distinção de condições sociais e pessoais⁹.

No governo republicano, membros do Poder Legislativo e do Poder Executivo, meros detentores do poder político, exercem-no em nome do povo, a título de mandato, e invariavelmente em consonância com a Lei Maior, sob pena de incorrerem em sanções legais. O exercício desse poder originalmente popular ocorre em caráter eletivo: os mandatários políticos devem ser escolhidos dentre os cidadãos do povo (eletividade). A designação de tais mandatários pelos cidadãos é o principal meio de participação popular na gestão da República. Carrazza ensina que essa *“... participação pressupõe que: a) os cidadãos tenham **direito de***

⁸ CARRAZZA, R. A. Obra citada, p. 44.

⁹ CARRAZZA, R. A. Idem, p. 45.

*sufrágio; b) haja real liberdade para os partidos políticos; e c) as eleições sejam marcadas pela lisura. A Nova Carta procurou da melhor forma possível garantir isso, já que a escolha dos representantes políticos tende a incorporar na gestão pública os anseios de diversos segmentos populares*¹⁰.

A República é tipo de governo representativo. Como mencionado acima, aqueles que exercem as funções típicas executiva e legislativa representam a sociedade. A coisa pública é de propriedade do povo, no entanto, a sua administração é exercida por autoridades a título de mandato político. Essas autoridades, meros gestores do Estado, devem sempre visar o bem-estar da população. Por isso, os poderes atribuídos aos administradores, porque realizam funções do Poder Estatal, vinculam-se inexoravelmente aos deveres impostos pela Constituição Federal: o exercício do poder se legitima quando empregado no cumprimento dos deveres jurídicos fundamentais (interesse público), o que demonstra o seu caráter instrumental – daí falar-se em deveres-poderes¹¹.

Os mandatários políticos exercem o poder em caráter certo, transitório. A temporariedade é indispensável para que os governantes não se perpetuem no poder, evitando que a República se torne uma Oligarquia e não se ignorem os interesses sociais representados. Além disso, a duração limitada desses mandatos autoriza os cidadãos a, periodicamente, aferir se os seus representantes políticos mantiveram-se fiéis à representação popular no desempenho de suas funções públicas: caso tenham se desviado do interesse público no cumprimento de seus deveres, os eleitores poderão optar por outros candidatos que considerem mais capacitados para a função¹².

Por fim, os detentores do poder político poderão ser responsabilizados política, civil e penalmente pelas decisões que tomarem. Mais uma vez, a República opõe-se à Monarquia, pois neste tipo de governo o chefe de Estado é juridicamente irresponsável, razão porque é investido no poder vitaliciamente. *“Falar em República, pois, é falar em **responsabilidade**. A noção de República caminha de braços dados com a idéia de que todas as autoridades, por não estarem nem acima,*

¹⁰ CARRAZZA, R. A. Idem, p. 47.

¹¹ VIEIRA, José Roberto. *Princípios Constitucionais e Estados de Direito*, p. 101.

¹² CARRAZZA, R. A. Obra citada, p. 53.

nem fora do Direito, são responsáveis, pelos danos a que derem causa, podendo, por conseguinte, ser compelidas a ressarcí-los."¹³

Do princípio republicano extrai-se conclusão importante para o Direito Financeiro: a República determina que a gestão estatal vise à realização do bem-estar social, impondo ao Estado o dever de arrecadar recursos entre os particulares, aplicando-os às suas finalidades fundamentais (destinação pública do produto da arrecadação tributária). No entanto, embora o Estado necessite de tais recursos para atingir o bem-comum, os direitos dos contribuintes-cidadãos não poderão ser atropelados¹⁴.

Um desses direitos fundamentais do contribuinte é o direito à igualdade perante a lei: todos os privilégios tributários de indivíduos, classes ou segmentos da sociedade devem ser abolidos. Conseqüentemente, todos do povo devem ser tributados.

Para Carrazza, *"Esta assertiva há de ser bem entendida. Significa, não que todos devem ser submetidos a todas as leis tributárias, podendo ser gravados com todos os tributos, mas, sim, apenas, que todos os que realizam a situação de fato a que a lei vincula o dever de pagar um dado tributo estão obrigados, sem discriminação arbitrária alguma, a fazê-lo"*¹⁵.

Daí concluir o autor que o princípio republicano implica a tributação generalizada dos contribuintes, pessoas físicas ou jurídicas, de direito privado ou público, devendo a carga tributaria alcançar a todos com isonomia e justiça, pois o sacrifício econômico suportado pelos cidadãos deverá ser igual para aqueles que se encontrem na mesma situação jurídica¹⁶.

2.2.2 O Princípio da Isonomia

A igualdade é um valor caro a República Federativa do Brasil. Encontramos já no preâmbulo da Constituição Federal referência ao princípio: *"Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e*

¹³ CARRAZZA, R. A. Idem, p. 56.

¹⁴ CARRAZZA, R. A. Idem, p. 57.

¹⁵ CARRAZZA, R. A. Idem, p. 58.

¹⁶ CARRAZZA, R. A. Idem, p. 58-59.

individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna ...”

Embora a natureza jurídica do preâmbulo constitucional seja controversa, se dotada de força normativa ou não, é cediço que o texto preambular deve orientar a interpretação do Diploma Supremo, já que representa uma verdadeira carta de intenções do Constituinte¹⁷.

Não obstante a menção do preâmbulo da Lei Fundamental ao valor igualdade, o princípio é positivamente afirmado no *caput* do artigo 5º, da Constituição Federal: *“Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes ...”*¹⁸

Para Ferraz Junior, a interpretação correta do preceito citado implica admitirmos dois sentidos complementares: o primeiro refere-se ao princípio da igualdade como condição necessária ao exercício dos direitos fundamentais; o segundo sentido importa um direito à igualdade com conteúdo autônomo.

Segundo o autor, esses sentidos se relacionam a

... um uso de bloqueio e um uso de realização legitimante, um uso de bloqueio e um uso de finalidade. O uso de bloqueio na interpretação afirma a igualdade e daí decorre uma série de vedações: não se pode fazer isso, não se pode fazer aquilo, é vedado discriminar aqui, é vedado discriminar tributos neste e naquele sentido, etc. Este é o uso de bloqueio agasalhado por um dos sentidos da igualdade que é o primeiro sentido, o sentido negativo, o sentido

¹⁷ *“Apesar de não fazer parte do texto constitucional propriamente dito e, conseqüentemente, não conter normas constitucionais de valor jurídico autônomo, o preâmbulo não é juridicamente irrelevante, uma vez que deve ser observado como elemento de interpretação e integração dos diversos artigos que lhe seguem (...) O preâmbulo, portanto, por não ser norma constitucional, não poderá prevalecer contra texto expresso da Constituição Federal, e tampouco poderá ser paradigma comparativo para declaração de inconstitucionalidade, porém, por traçar diretrizes políticas, filosóficas e ideológicas da Constituição, será uma de suas linhas mestras interpretativas.”* MORAES, A. Obra citada, p. 48-49. Em sentido semelhante, mas identificando no texto preambular norma jurídica, Silva, ao examinar os elementos das constituições, enuncia como 5ª categoria os **“elementos formais de aplicabilidade”**, que *“são os que se acham consubstanciados nas normas que estatuem regras de aplicação das constituições, assim, o preâmbulo, o dispositivo que contém as cláusulas de promulgação e as disposições transitórias, assim também a do §1º do art. 5º, segundo o qual as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”*. SILVA, J. A. da. Obra citada, p. 45.

¹⁸ O princípio da isonomia foi expressamente positivado pelo artigo 150, II, da Carta Magna, no capítulo do Sistema Tributário Nacional: **“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”**

propriamente da isonomia, o mais tradicional, o sentido liberal que a igualdade tem na tradição constitucional. O outro sentido, que é o sentido legitimante e que olha para o futuro, que exige do Estado, mas sobretudo da sociedade, um movimento na direção de uma menor diferenciação, na direção de senão uma igualitarização, mas pelo menos de uma equalização de oportunidades, de menos diferenças sociais, este é um outro sentido, eu diria é o sentido positivo e não negativo da noção de igualdade, esse nos aponta então para o segundo uso interpretativo da expressão que não é de bloqueio, não é vedar, **não é proibir, mas é exigir que se realize, exigir que se faça, exigir que se atinja certas finalidades**¹⁹.

O princípio da igualdade, como norma de bloqueio, é conhecido como princípio da justiça, o qual, segundo Perelman, fundamenta-se em “*Um princípio de tratamento, de acordo com o qual os seres de uma mesma categoria essencial devem ser tratados da mesma maneira e modo*”²⁰. Assim, a relação de igualdade/desigualdade pressupõe (1) a diversidade de pelo menos duas entidades, (2) bem como a sua comparabilidade (3) segundo um critério (valor) objetivamente apreensível da Constituição Federal²¹.

Baleeiro entende que

É incontroverso que a igualdade supõe a comparabilidade e a diversidade ao mesmo tempo. Dois objetos absolutamente idênticos em todos os aspectos não são comparáveis mas são idênticos, são o mesmo e único objeto (igualdade e identidade não se confundem nos distintos campos do conhecimento, feita abstração da lógica ou da matemática). A igualdade sendo sempre relativa, é meio termo, somente aferível por meio de um critério de comparação. Mas qual deve ser o critério de comparação por meio do qual diferentes objetos, fatos e pessoas podem ser agrupados como iguais e desiguais? Aí está uma questão de igualdade ou de justiça material que envolve posições profundamente dissidentes porque derivadas de valores jurídicos (...) Ora, o critério básico, fundamental e mais importante (embora não seja o único), a partir do qual, no Direito Tributário, as pessoas podem compor uma mesma categoria essencial a merecer o mesmo tratamento, é o critério da capacidade contributiva²².

No mesmo sentido, Carrazza ensina que

O Princípio da Igualdade exige que a lei, tanto a ser editada, quanto a ser aplicada: a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situações jurídica equivalente; b) discrimine, **na medida de suas desigualdades**, os contribuintes que não se encontram em situação jurídica equivalente. No caso dos impostos, estes objetivos são alcançados levando-se em conta a **capacidade contributiva** das pessoas (físicas ou jurídicas)²³.

¹⁹ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Princípio da Igualdade no Sistema Tributário*, p. 205-206.

²⁰ *Apud* BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 696.

²¹ BALEEIRO, A. *Idem*, *ibidem*.

²² BALEEIRO, A. *Idem*, p. 696-697.

²³ CARRAZZA, R. A. *Obra citada*, p. 66.

2.2.3 O Princípio da Capacidade Contributiva

No Direito Tributário, o princípio da capacidade contributiva concretiza o princípio da igualdade (artigo 5º, *caput*, e artigo 150, II, ambos da Carta Política). Baleeiro, de forma enfática, afirma que “*Ele operacionaliza efetivamente o princípio da igualdade no Direito Tributário. Sem ele, não há como aplicar o mais importante e nuclear direito fundamental, ao Direito Tributário: a igualdade*”²⁴. No Brasil, o princípio da capacidade contributiva é o critério juridicizado, por isso vinculante e inafastável, que permite realizar o princípio da justiça formal, na medida em que representa um critério de discriminação logicamente relacionado ao tratamento diferenciado dispensado aos contribuintes.

O autor adverte que

É, entretanto, errôneo pretender reduzir a justiça tributária ao princípio da capacidade contributiva. Nem a igualdade, nem a justiça tributária se reduzem aos limites da capacidade contributiva. Nem assim o sistema tributário. Fenômenos como a extrafiscalidade (em que a necessidade e o mérito são os critérios de comparação a informar o princípio da igualdade, havendo, nos incentivos, benefícios a contribuintes dotados de grande capacidade contributiva), a praticidade, a comodidade e o combate à evasão fiscal informam o sistema e atenuam o relevante papel cumprido pela capacidade econômica de contribuir.²⁵

“*Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte*”. Era a redação do artigo 202, da Constituição Federal de 1946, que, pela primeira vez, introduzia norma com tal conteúdo no Direito Brasileiro. Embora revogado pela Emenda Constitucional n. 18/1965, permanecia o preceito latente na Lei Maior de 1969, pois o art. 153, §36, daquele Texto afirmava que “... *a especificação de direitos e garantias expressas não exclui outros direitos e garantias do regime e dos princípios que ela adota*”²⁶. Essa interpretação, que extraía do contexto da Constituição de 1969 o princípio da capacidade contributiva, está de acordo com certa corrente doutrinária que identifica a Justiça Tributária com a personalização e graduação dos tributos segundo a capacidade econômica do contribuinte.²⁷

²⁴ BALEEIRO, A. Obra citada, p. 697.

²⁵ BALEEIRO, A. Idem, p. 697-698.

²⁶ BALEEIRO, A. Idem, p. 687.

²⁷ BALEEIRO, A. Idem, p. 687-688.

O artigo 145, §1º, da Constituição Federal de 1988, consagra, em semelhante redação ao artigo 202 do Diploma Supremo de 1946, o princípio da capacidade contributiva: “*Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...*”²⁸.

2.2.3.1 Capacidade contributiva e conceitos correlatos

Os termos capacidade econômica, capacidade financeira e capacidade contributiva não se confundem.

Capacidade econômica é a exteriorização de potencialidade econômica da pessoa, física ou jurídica, de direito público ou de direito privado, revelada pela prática de fatos ou pela sujeição a situações com conteúdo econômico.

Capacidade financeira, segundo Souza, é “... a aptidão para o pagamento das obrigações tributárias no tempo e na forma exigidos pela lei. Trata-se, portanto, de conceito que se relaciona à idéia de liquidez, ou seja, de disponibilidade de recursos em espécie”²⁹. Logo, a capacidade financeira não pode ser usada como critério de discriminação de contribuintes: não determina quais deles podem suportar os encargos tributários nem afasta o dever de cumprir a obrigação tributária regularmente constituída.

Por sua vez, “A capacidade contributiva é”, conforme Conti, “pois, uma capacidade econômica específica – refere-se à aptidão para suportar determinada carga tributária. Seu conceito abarca a questão de legitimidade da imposição tributária, pois só terá capacidade contributiva aquele indivíduo que esteja legitimamente colocado na situação de sujeição passiva de uma obrigação tributária, estabelecida em consonância aos ditames da Justiça Fiscal”³⁰.

Esse conceito de a capacidade contributiva pressupõe (1) a capacidade econômica, que não esgota seu conteúdo; (2) um interesse público consistente na captação daquela realidade econômica, geralmente ausente quando o bem comum

²⁸ Não é de se assustar que o Constituinte se referiu à capacidade econômica e não à capacidade contributiva, porque ele pretendeu excluir a possibilidade do legislador se valer de ficções, presunções e falseamentos para atingir fatos sem conteúdo econômico, já que a capacidade contributiva se mede por reais forças econômicas. BALEEIRO, A. Idem, p. 690.

²⁹ SOUZA, Carlos Renato Souza e. *Capacidade contributiva, IPTU e Progressividade* p. 251.

³⁰ CONTI, Mauricio José. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, p. 36.

se realiza pela não-tributação; (3) a aptidão do agente econômico para participar do pólo passivo da relação jurídico-tributária, decorrente da sujeição ao poder tributante.

2.2.3.2 Capacidade contributiva absoluta e capacidade contributiva relativa

A capacidade contributiva pode ser classificada como absoluta (objetiva) ou relativa (subjéitiva).

A capacidade contributiva absoluta impõe ao legislador o dever de editar hipóteses de incidência cujos pressupostos materiais revelem conteúdo econômico, servindo de parâmetro para aferir a base de cálculo. O cumprimento desse dever resulta na aptidão abstrata do particular para concorrer aos gastos públicos.

Do ponto de vista objetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução dos gastos à aquisição, produção, exploração e manutenção da renda e do patrimônio. Tais gastos se referem àqueles necessários às despesas de exploração e aos encargos profissionais (...) Ou seja, pode-se falar em uma capacidade econômica objetiva, que o legislador tem o dever de buscar, como a renda líquida profissional, ou o patrimônio líquido³¹.

Baleeiro ensina que, no Brasil, ao contrário de outros países, o Constituinte limitou a discricionariedade dos entes tributantes para eleger fatos econômicos tributáveis, porque as hipóteses sobre as quais podem incidir os tributos já foram escolhidas, salvo a possibilidade da União exercer a competência residual, criando imposto novo. *“Assim, o princípio da capacidade econômica, no seu sentido objetivo-absoluto, não é apenas norma autoaplicável, mas de conteúdo já amplamente determinado no Texto Magno.”*³²

A capacidade contributiva relativa, em sentido oposto, refere-se à concreta aptidão do agente econômico, considerando seus encargos obrigatórios, para suportar o pagamento de tributos. Por isso, essa dimensão relativa do princípio relaciona-se a idéia de justa repartição do ônus tributário, determinando que o sistema tributário deva ser progressivamente graduado. Baleeiro afirma que

Do ponto de vista subjéitivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua

³¹ BALEEIRO, A. Obra citada, p. 692.

³² BALEEIRO, A. Idem, p. 691.

família (...). A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo e, assim, também para o pagamento de tributo. Dessa forma, se realizam os princípios jurídicos constitucionalmente exigidos da PESSOALIDADE do imposto, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõem os art. 145, §1º, 150, II e IV, da Constituição.³³

Carrazza esclarece que

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.). Assim, atenderá ao princípio da capacidade contributiva a lei que, ao criar o imposto, colocar em sua **hipótese de incidência** fatos deste tipo. Fatos que Alfredo Augusto Becker, com muita felicidade, chamou de fatos-signos presuntivos de riqueza (fatos que, *a priori*, fazem presumir que quem os realiza têm riqueza suficiente para ser alcançado pelo imposto específico). Com o **fato-signo presuntivo de riqueza** tem-se por incontroversa a existência de capacidade contributiva³⁴.

2.2.3.3 O alcance da expressão “sempre que possível”

Ao enunciar o princípio da capacidade contributiva, o Constituinte assim redigiu o dispositivo: “Sempre que possível...”

A questão que ora se coloca é saber se a expressão “sempre que possível” se refere às expressões “caráter pessoal” e “capacidade econômica do contribuinte”.

Segundo Carrazza, o dispositivo precisa ser bem compreendido:

A nosso ver, ele 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 dessa norma jurídica é muito outro. Ela, segundo pensamos, assim deve ser 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.³⁵

³³ BALEEIRO, A. Idem, p. 693.

³⁴ CARRAZZA, R. A. Obra Citada, p. 66-67. Falcão afirma que “*Em verdade, encontrou a técnica jurídica, para superar tais impossibilidades ou inconvenientes, a via de elegerem-se fatos ou circunstâncias aptos a denunciar a existência de capacidade econômica. O ideal seria que concretamente se pudesse mensurar, de modo direto e imediato, pelo patrimônio e pela renda, a capacidade que tem cada um de contribuir para o custeio das despesas públicas. Tal solução é utópica intangível e, pelas distorções decorrentes de sua impraticabilidade, afigurar-se-ia mesmo de adoção inconveniente, dadas as inevitáveis fraudes que propiciaria, além da insegurança jurídica que acarretariam para o contribuinte as atividades inquisitoriais do fisco para tornar factível o resultado.*” FALCÃO, Amílcar Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, p. 30.

³⁵ CARRAZZA, R. A. Obra citada, p. 70-71.

Baleeiro, no mesmo sentido, ensina que

O art. 145, §1º fala em pessoalidade sempre que possível. A cláusula sempre que possível não é permissiva, nem confere poder discricionário ao legislador. Ao contrário, o advérbio sempre acentua o grau de imperatividade e abrangência do dispositivo, deixando claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a pessoalidade para graduar os impostos de acordo com a capacidade econômica subjetiva do contribuinte.³⁶

Mencionados autores, portanto, enfatizam que a expressão “sempre que possível” refere-se ao “caráter pessoal” dos impostos. Dessa forma a capacidade contributiva absoluta deverá ser sempre observada, já que os fatos selecionados pelo legislador para compor as hipóteses tributárias deverão obrigatoriamente revelar conteúdo econômico. No entanto, nem sempre poderão os impostos atender à dimensão relativa do princípio da capacidade contributiva, porque há aqueles impostos que, pela sua peculiar natureza, não podem ser pessoalmente graduados: são os “impostos indiretos”.

Os ditos impostos, geralmente relacionados ao consumo, ocorre o fenômeno da repercussão ou translação, que resulta na transferência do encargo tributário suportado pelo contribuinte “de direito”, previsto pela norma de incidência, para o consumidor final (“contribuinte de fato”), que adquire um bem cujo preço reflete o ônus fiscal. Nesse caso, a carga tributária é transferida igualmente para todos, não havendo que se falar em pessoalidade nos impostos indiretos.

Nesse caso, o princípio da seletividade concretiza o princípio da capacidade contributiva. De acordo com aquele princípio, a carga tributária deve levar em conta a essencialidade (necessidade, utilidade e superfluidade) dos produtos consumidos, incidindo mais intensamente sobre a categoria de bens menos essenciais. Baleeiro leciona que

A doutrina costuma apontar a hipótese dos impostos que são suportados pelo consumidor final, como exemplo de tributação não-pessoal. É que, nos impostos incidentes sobre importação, a produção ou a circulação o sujeito passivo, que recolhe o tributo aos cofres públicos (o industrial ou comerciante), transfere a um terceiro, o consumidor final, os encargos tributários incidentes. Tornar-se-ia muito difícil, senão impossível, graduar o imposto sobre produtos industrializados ou sobre operação de circulação de mercadorias de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para o consumo. Por isso, a Constituição Federal, seguindo a melhor doutrina, fala em pessoalidade sempre que possível e estabelece em substituição, o princípio da seletividade para o Imposto sobre Industrializados e para o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e

³⁶ BALEEIRO, A. Obra citada, p. 694.

Serviços nos art. 153, §3º, I, e 155, §2º, III (...) É que a capacidade econômica demonstrada por quem tem aptidão para o consumo, somente está disponível para o pagamento de tributos, em se tratando de consumo de gêneros e produtos de necessidade média, luxo ou supérfluos. Como nos alerta F. Moschetti em relação às mercadorias essenciais para a manutenção de uma existência digna, decente (alimentação, vestuário simples, certo número de medicamentos, etc), cabe isenção obrigatória pelo legislador.³⁷

2.2.3.4 Mínimo vital e vedação do confisco

O princípio da solidariedade social (artigo 3º, I, da Constituição³⁸), no Direito Tributário concretizado pelo princípio da capacidade contributiva, aponta na direção de não se tributar as pessoas que manifestem pequena capacidade econômica. Baleeiro, nesse sentido, esclarece que *“Seria, redondamente insensato, antieconômico e trabalhoso retirar, pelo imposto, recursos daqueles aos quais o Estado terá de socorrer pelos canais da despesa”*³⁹. O Estado é que deve lhes fornecer uma assistência digna, através de discriminações positivas: o princípio da capacidade contributiva garante, portanto o mínimo vital (ou existencial), proibindo o legislador de onerar o contribuinte-cidadão naquilo que é essencial à sua sobrevivência. Observamos que tal mínimo vital é um parâmetro determinável segundo os valores encampados pela Carta Política, em especial, os direitos fundamentais que concretizam o princípio da dignidade da pessoa humana.

Por outro lado, o tributo não pode absorver, sem justa e prévia indenização, uma parte substancial do patrimônio do contribuinte ou aniquilar a atividade empresarial, impedindo o exercício de atividade lícita. Embora previsto pelo artigo 150, IV, da Lei Maior⁴⁰, o princípio da vedação do confisco decorre inexoravelmente do princípio da capacidade contributiva como garantia ao direito à propriedade. A doutrina reconhece a dificuldade para se definir o que é confiscatoriedade, afirmando que caberá ao Poder Judiciário examinar o pretense tributo confiscatório, devidamente instituído por lei, isoladamente das demais obrigações tributárias, observando se a exação viola o direito à propriedade⁴¹.

³⁷ BALEEIRO, A. Idem, ibidem.

³⁸ **Art. 3º** *Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária.*

³⁹ *Apud* SOUZA, C. R. S. e. Obra citada, p. 254.

⁴⁰ **Art. 150** *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV – utilizar tributo com efeito de confisco;*

⁴¹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Exercício da Competência Tributária*, p. 103 e ss.

Assim, a tributação dos contribuintes encontra limites mínimos na proteção ao mínimo existencial e máximos na vedação ao confisco.

2.2.3.5 A eficácia do princípio da capacidade contributiva

Eficácia é um atributo da norma jurídica: é a aptidão genérica da norma para produzir os efeitos jurídicos que lhe são próprios. Não se confunde, pois, com outro atributo da norma jurídica, a efetividade, que significa a qualidade da norma jurídica relacionada à efetiva produção de efeitos na sociedade, portanto, a eficácia social da norma.

Embora dotados de maior generalidade e abstração do que as regras, os princípios têm força normativa, pois disciplinam relações intersubjetivas ao prescreverem condutas. A questão que ora se coloca é saber qual o grau de eficácia do princípio em exame.

Gruppenmacher classifica o princípio da capacidade contributiva como norma constitucional de eficácia limitada introdutória de “... *um princípio programático assegurado de direito subjetivo*”⁴². As normas programáticas protegem interesses juridicamente relevantes, contudo carecem de eficácia bastante para tutelar direitos subjetivos no seu aspecto positivo, uma vez que atribuem poderes para exigir abstenções (aspecto negativo), garantidos pelo controle de constitucionalidade das leis. “*Trata-se de norma programática que tutela situação subjetiva, condicionadora de atividade discricionária da administração bem como da atividade jurisdicional. Estamos aqui diante do direito subjetivo de exigir uma abstenção por parte da entidade tributante.*”⁴³

O princípio da capacidade contributiva é norma programática, segundo a autora, pelas divergências acerca do sentido da expressão “capacidade econômica”, objetiva ou subjetiva, bem como pelo dissenso acerca do alcance da expressão “sempre que possível”, razão porque necessitaria de providências legislativas que lhe explicitem o conteúdo⁴⁴.

⁴² GRUPENMACHER, B. T. Idem, p. 68.

⁴³ GRUPENMACHER, B. T. Idem, p. 65.

⁴⁴ GRUPENMACHER, B. T. Idem, p. 69. A autora emprega o termo “programático” em conformidade com a classificação de José Afonso da Silva, para quem as normas constitucionais podem ser classificadas de acordo com a sua aplicabilidade. “São **normas constitucionais de eficácia plena**

Para Baleeiro, apesar da semelhante redação do artigo 202, da Carta de 1946, e do artigo 145, §1º, da atual Constituição, pode-se afirmar que o princípio da capacidade contributiva, na atual Ordem Constitucional, é dotado de eficácia vinculante ao legislador e ao aplicador. Por isso, não é norma programática, porque dito princípio concretiza direitos fundamentais, em especial, os direitos à igualdade e à propriedade. O princípio, segundo o autor, deve ser interpretado, não à luz do Estado de Direito, mas sob a lente do Regime Democrático de Direito. *“Portanto, o princípio da capacidade contributiva não mais pode ser interpretado à luz da concepção de um Estado de Direito ultrapassado e abstencionista. Ao contrário. A Constituição de 1988 tende à concreção, à efetividade e à consagração de princípios autoaplicáveis, obrigatórios não apenas para o legislador, como também para o intérprete e aplicador da lei”*⁴⁵.

Souza, no mesmo sentido, entende que o princípio da capacidade contributiva não é norma meramente programática, porque essa norma vincula o legislador à escolha de fatos com conteúdo econômico ao criar a regra-matriz incidência, vinculando também o aplicador da lei, que devera rejeitar interpretações de normas jurídicas dissociadas dos valores encerrados pelo princípio⁴⁶.

Ora, não vemos incompatibilidade entre as opiniões dos autores mencionados. Acreditamos que a divergência decorra de certo uso da expressão “princípio programático”. Para Baleeiro e Souza, classificar o princípio da capacidade contributiva como programático tolheria a sua eficácia, o que seria inadmissível perante o Diploma Supremo, uma vez que o dito princípio orienta as funções legislativa e jurisdicional. Ocorre que esses efeitos vinculantes são justamente

*‘aquelas que, desde a entrada em vigor da Constituição, produzem, ou têm possibilidade de produzir, todos os efeitos essenciais, relativamente aos interesses, comportamentos e situações, que o legislador constituinte, direta e normativamente, quis regular’ (por exemplo: os ‘remédios constitucionais’). **Normas constitucionais de eficácia contida** são aquelas ‘que o legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos a determinada matéria, mas deixou margem a atuação restritiva por parte da competência discricionária do poder público, nos termos que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais nela enunciados’ (por exemplo: art. 5º, XIII – é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer. Por fim, **as normas constitucionais de eficácia limitada** são aquelas que apresentam ‘aplicabilidade indireta, mediata e reduzida, porque somente incidem totalmente sobre esses interesses, após a normatividade ulterior que lhes desenvolva a aplicabilidade’ (por exemplo: CF, art. 192, §3º: as taxas de juros reais, nelas incluídas comissões e quaisquer outras remunerações direta ou indiretamente referidas à concessão de crédito, não poderão ser superiores a 12% ao ano; a cobrança acima deste limite será conceituada como crime de usura, punido, em todas as suas modalidades, nos termos que a lei determinar).” MORAES, A. Obra Citada, p. 41.*

⁴⁵ BALEEIRO, A. Obra citada, p. 689.

⁴⁶ SOUZA, C. R. S. e. Obra citada, p. 252.

aqueles que Grupenmacher atribui à norma em exame. Parece-nos que, se adotada a classificação de José Afonso da Silva, a norma é mesmo de eficácia limitada, declaratória de princípio programático:

Normas constitucionais programáticas são aquelas, através das quais o constituinte, em vez de regular, direta e imediatamente, determinados interesses, limitou-se a traçar-lhes os princípios para serem cumpridos pelos órgãos estatais (legislativos, executivos, jurisdicionais e administrativos), como programas das respectivas atividades, visando a realização dos fins sociais do Estado, Situam-se basicamente entre as normas sócio-ideológicas da Constituição. Sua aplicação é dependente de providências ulteriores, mas têm eficácia jurídica imediata, direta e vinculante nos casos seguintes: I – Estabelecem um dever para o legislador ordinário; II – Condicionam a legislação futura, com a consequência de serem inconstitucionais as leis ou atos que as ferirem; III – Informam a concepção do Estado e da sociedade e inspiram sua ordenação jurídica, mediante a atribuição de fins sociais, proteção dos valores da justiça social e revelação dos componentes do bem comum; IV – Constituem sentido teleológico para a interpretação, integração e aplicação das normas jurídicas; V – Condicionam a atividade discricionária da Administração e do Judiciário; VI – Criam situações jurídicas, subjetivas, de vantagem ou de desvantagem, conforme o caso⁴⁷.

O legislador, portanto, deverá observar o princípio da capacidade contributiva quando exercita a competência legislativa tributária. Vejamos algumas das balizas que condicionam o exercício dessa função.

2.2.3.6 Generalidade da tributação e progressividade: a face positiva do princípio da capacidade contributiva

Embora concebido como uma garantia ao sujeito passivo tributário, o princípio da capacidade contributiva deve compreender um outro sentido, que sinaliza o exercício da competência tributária legislativa em direção à generalidade e à progressividade da tributação.

Para Moschetti, “... *‘El requisito de la capacidad contributiva, en efecto, no se erige sólo en tutela del contribuyente gravado, sino de todos los miembros de la colectividad social. No sólo todos deben ser gravados en razón a la capacidad contributiva, sino que también todos aquellos que tienen capacidad contributiva deben ser gravados’*”⁴⁸. Por isso é proibida a concessão de privilégios injustificados, outorgados omissa ou comissivamente pela lei tributária.

⁴⁷ Apud GRUPENMACHER, B. T. Obra citada, p. 25-26

⁴⁸ Apud PEREIRA, César A. Guimarães. *Elisão tributária e função administrativa*, p. 163.

Essa face positiva da capacidade contributiva resulta da conjugação do princípio republicano e do princípio da isonomia. Se a população é igualmente titular da *res publica* e igualmente fonte do poder do Estado, não há razão para somente uma parcela dos cidadãos concorrer com recursos à sua manutenção, já que todos são, em maior ou menor grau, beneficiados pelo conjunto de prestações públicas.

Pereira ensina que

Se a finalidade de prover o Estado de recursos é algo que caracteriza o regime jurídico tributário (...) a sujeição à tributação deve ser caracterizada pela **generalidade** (a 'segunda face' da capacidade contributiva). Os tributos devem atingir a generalidade dos cidadãos, na medida de sua capacidade contributiva, já que todos são igualmente titulares da coisa pública⁴⁹.

Enquanto o princípio da generalidade da tributação se fundamenta no princípio da igualdade formal, Louis Eisenstein demonstrou que o princípio da progressividade dos impostos encontra guarida no princípio da igualdade material, naquele segundo sentido da isonomia a que Ferraz Jr. faz referência⁵⁰.

A progressividade é um instrumento que permite realizar a capacidade contributiva, tornando mais justa a distribuição da carga tributária. Progressiva é a qualidade daquilo que aumenta em função de algum parâmetro: usualmente o legislador dispõe progressivamente a alíquota dos impostos em função do aumento da base de cálculo, porque é o fator revelador da expressão econômica do fato jurídico-tributário. Assim, à maior base de cálculo caberá maior alíquota, porque maior o potencial econômico.

Segundo Pereira

A progressividade deriva de um **programa** da Constituição, relacionado com a redistribuição de rendas e com a solidariedade social. Relaciona-se, portanto, sempre com uma função extrafiscal dos tributos (dirigida ao atendimento dos objetivos lançados no art. 3º da Constituição Federal). Isso não torna a progressividade incompatível com a Constituição nem ofensiva ao princípio da igualdade. A progressividade tutela uma noção material de igualdade e, por ter amparo genérico nos objetivos fundamentais do Estado Brasileiro (art. 3º da Constituição), é aplicável indistintamente a qualquer tributo (não só àqueles em relação aos quais há previsão expressa da progressividade⁵¹).

⁴⁹ PEREIRA, C. A. G. *Idem*, p. 175

⁵⁰ *Apud* PEREIRA, C. A. G. *Idem*, p. 165.

⁵¹ PEREIRA, C. A. G. *Idem*, p. 165-166. Há dissenso doutrinário, segundo Valadão, acerca da aplicabilidade do princípio: a tributação será orientada pela progressividade dos impostos se a norma decorrer diretamente dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Se compreendido como princípio com conteúdo autônomo, não diretamente dedutível daqueles, deverá ser aplicado tão-somente aos impostos previstos constitucionalmente. A Lei Maior prevê a disposição progressiva

O autor explica que

Ao consagrar objetivos fundamentais da República relacionados com a redução de desigualdades sociais e regionais e com a erradicação da pobreza (art. 3º), a Constituição Federal impõe ao Poder Público a construção de um sistema baseado na prestação efetiva de utilidades aos administrados, assegurando uma igualação material essencial para o exercício efetivo da cidadania e o aproveitamento adequado de oportunidades, mediante recursos obtidos através de impostos exigidos segundo a capacidade de contribuir de cada qual e de tributos vinculados exigidos daqueles a que se refere determinada atuação estatal. Esse sistema tem necessariamente, pela sua própria definição constitucional, caráter redistributivo⁵².

2.2.3.7 Inconstitucionalidade por ofensa ao princípio da capacidade contributiva

Em acordo com o que foi exposto acima, um dos efeitos do princípio da capacidade contributiva, compreendido como norma constitucional de eficácia limitada declaratória de princípio programático, é o de condicionar a validade da legislação futura, tornando inconstitucionais leis, atos e omissões legislativas ofensivas.

Nem toda a omissão legislativa viola a Constituição. Há omissão inconstitucional quando houver concomitantemente o dever de legislar. O dever existe quando há ofensa ao princípio da igualdade ou da capacidade contributiva, mediante

Parece-nos que esse dever existe quando há ofensa ao princípio da isonomia ou da capacidade contributiva, diante da **outorga omissiva** de um privilégio não fundado para os particulares que se enquadrem em determinada situação não tributada. Se não há lei, é impossível a tributação das situações submetidas a privilégio não fundado derivado da omissão legislativa. **Há dever de legislar** para suprir tal omissão legislativa, uma vez que o art. 150, I, da Constituição Federal impede que a omissão seja suprida por qualquer outra via⁵³.

Não basta, contudo, que as obrigações tributárias sejam exigidas de forma isonômica, informadas pelo princípio da capacidade contributiva, pois a Constituição Federal determina que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma

das alíquotas do IPTU e ITR para realizar fins extrafiscais, garantindo a função social da propriedade, e das alíquotas do IR, nesse caso com finalidade arrecadatória. Para Valadão, apoiado em Marçal Justen Filho, Misabel Derzi e Geraldo Ataliba, a progressividade deduz-se do princípio da capacidade contributiva, devendo ser aplicada a todos os impostos sempre que for praticável a discriminação positiva. VALADÃO, Alexander Roberto Alves. *Capacidade Contributiva e Taxa*, p. 49-50.

⁵² PEREIRA, C. A. G. Obra citada, p. 167-168.

⁵³ PEREIRA, C. A. G. Idem, p. 176.

coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, II): é o princípio da legalidade, do qual nos ocuparemos em seguida.

2.2.4 O Princípio da Legalidade

A gênese do princípio da legalidade é normalmente relacionada pela doutrina ao advento do Estado de Direito. Segundo Silva,

Na origem, como é sabido, o **Estado de Direito** era um conceito tipicamente liberal; daí falar-se em Estado Liberal de Direito, cujas características básicas foram: (a) **submissão ao império da lei**, que era a nota primária de seu conceito, sendo a lei considerada como o ato emanado formalmente do Poder Legislativo, composto de representantes do povo, mas do povo-cidadão; (b) **divisão dos poderes**, que separe de forma independente e harmônica os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, como técnica que assegure a produção das leis ao primeiro e a independência e imparcialidade do último em face dos demais e das pressões dos poderes particulares; (c) **enunciado e garantia de direitos individuais**. Essas exigências continuam a ser postulados básicos do Estado de Direito, que configura uma grande conquista da civilização liberal⁵⁴.

A vida em sociedade só se torna possível se houver leis que restrinjam a liberdade individual. No Estado de Direito, as restrições à liberdade individual são impostas por lei, que é o instrumento pelo qual a sociedade manifesta a sua vontade através do Parlamento, que deverá introduzir normas jurídicas gerais, abstratas e iguais para todos os que se encontrem em situação jurídica equivalente⁵⁵.

Carrazza ensina que o artigo 5º, II, da Magna Carta, impede que o Estado aja arbitrariamente em suas relações com o indivíduo. O legislador, ao editar a lei, deverá obedecer a Constituição. Mas não apenas ele está adstrito à lei: o administrador público e o juiz, porque são servidores da lei, subordinam-se ao Ordenamento Jurídico, em cujo ápice figura o Diploma Supremo, ao qual guardam um intransigente dever de obediência. Assim, o princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da Constituição, ordena que todo o ato administrativo tributário deva se fundamentar em norma legal⁵⁶.

⁵⁴ SILVA, J. A. da. Obra citada, p. 112-113.

⁵⁵ GRUPENMACHER, B. T. Obra citada, p. 73 e ss.

⁵⁶ “A Administração Pública, justamente porque está subordinada à lei, não pode afrontar o direito objetivo. Por esta razão, deve ser submetida a controles internos e externos, que garantam a legalidade dos atos por ela praticados e averiguem se seus agentes não exorbitaram de suas competências.” CARRAZZA, R. A. Obra citada, p. 166.

Para Charles Eisenmann, o princípio da legalidade é compreendido sob uma perspectiva restritiva e outra ampliativa. No sentido restritivo, deve haver relação de não contrariedade ou de compatibilidade entre a ação estatal e o ordenamento jurídico (a lei fixa somente limites, restando permitido o que não é proibido), numa visão mínima de legalidade. Já sob o enfoque ampliativo, deve existir relação de conformidade entre o direito positivo e a atividade do Estado (a lei fixa limites e permissões expressas, daí ser proibido o que não é permitido), numa ótica máxima de legalidade. Aquela perspectiva consubstancia o princípio da preeminência de lei; já esta, o princípio da reserva de lei⁵⁷.

2.2.4.1 O princípio da legalidade tributária

Na Constituição Federal de 1988, o princípio da legalidade tributária⁵⁸ decorre especificamente do art. 150, I: “*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedada à União, aos Estados, Ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem que lei o estabeleça*”. A atividade administrativa é submetida expressamente ao princípio da legalidade, conforme o artigo 37, da Lei Maior⁵⁹.

⁵⁷ *Apud* VIEIRA, J. R. Obra citada, p. 96. Para Vieira, no Brasil, não há que se falar em princípio da reserva de lei como sinônimo de princípio da legalidade, pois o regramento constitucional brasileiro determina que tudo compete à lei, “... dependendo os decretos e regulamentos unicamente da preexistência de lei cuja execução fiel motive sua expedição”. Daí não haver motivo para se falar em “reserva de lei” e “reserva regulamentar” no direito pátrio. VIEIRA, J. R. *Idem*, p. 97. Xavier ensina que “o princípio da preeminência de lei (**Vorrang des Gesetzes**), princípio da legalidade em sentido amplo, fórmula negativa ou regra da conformidade, traduz-se basicamente na proposição de cada ato concreto da Administração é inválido, se e na medida em que contraria uma lei material; o princípio da reserva de lei (**Vorbehalt des Gesetzes**), princípio da legalidade em sentido estrito, fórmula positiva, ou de regra de compatibilidade, surgiu originariamente com o sentido de que cada ato concreto da Administração que intervém na liberdade ou propriedade do cidadão – a chamada **Freiheit-und-Eigentum Klase** – carece de autorização de uma lei material, mas veio mais tarde a evoluir no sentido de exigir a mesma autorização para todo e qualquer ato administrativo, ainda que diretamente não contendesse na aludida esfera privada dos particulares”. XAVIER, Alberto. *O princípio da legalidade no Brasil*, p. 119.

⁵⁸ Segundo Pereira, os dispositivos constitucionais relacionados à legalidade tributária podem ser compreendidos como introdutórios de regra e princípio: “Na condição de regra, constitui limite objetivo, estabelecendo requisitos **formais** (instrumento introdutor de normas) e **materiais** (conteúdo das normas introduzidas) para a edição de normas jurídicas tributárias. Em sua feição de princípio, configura vetor de interpretação e referência de valores fundamentais da Constituição (segurança jurídica, separação das funções do Estado, previsibilidade da ação estatal em face do patrimônio privado).” PEREIRA, C. A. G. Obra citada, p. 141.

⁵⁹ “**Art. 37.** A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:”

Oliveira leciona que

O princípio é uma limitação do poder de tributar, que reserva de modo exclusivo à lei escrita, proveniente do Legislativo, a criação ou majoração dos tributos. Fato relevante é que essa limitação continue ligada à clássica separação dos poderes que alcançou grande repercussão através de Montesquieu, objetivando resguardar a liberdade do cidadão contribuinte contra concentração e desvio do poder⁶⁰.

O princípio da legalidade, segundo Machado, pode ser compreendido em duas acepções: a primeira significa que o tributo só é devido se consentido pelos contribuintes (autotributação), e a segunda, que o desenho da hipótese de incidência tributária deve ser previsto em normas jurídicas objetivas, a fim de assegurar-se o equilíbrio entre Fisco e contribuintes nas relações tributárias⁶¹.

O primeiro daqueles sentidos surgiu com a Magna Charta de 1215, outorgada por João Sem-Terra, por imposição dos barões, e significa que o tributo deve ser aprovado pelos contribuintes, por meio de seus mandatários políticos. Essa conquista foi absolutamente importante, na medida em que a arrecadação das exações fiscais, à época, não tinham destinação pública, porque visava tão-somente à satisfação dos interesses do soberano.

Naquele segundo sentido, o princípio da legalidade, não obstante a presunção do consentimento popular mediante o assentimento de seus representantes no parlamento, visa imprimir caráter jurídico à relação entre órgão tributante e particulares, afastando a noção de relação de poder, assegurando os contribuintes contra o arbítrio do Estado. Machado adverte que “*O princípio da legalidade, todavia, não quer dizer apenas que a relação de tributação é jurídica. Quer dizer que essa relação, no que tem de essencial, há de ser, regulada em lei. Não em qualquer norma jurídica, mas em lei, no seu sentido específico.*”⁶²

2.2.4.2 A análise do vocábulo “lei” contido no dispositivo

Para que o Direito Tributário garanta uma tributação geral e isonômica, salvaguardando o interesse público, as imposições tributárias devem ser instituídas mediante lei. Mas, segundo Carrazza, não somente a criação dos tributos deve ser

⁶⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) *Curso de Direito Tributário*, p. 141.

⁶¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Princípio da Legalidade Tributária na Constituição de 1988*, p. 175.

⁶² MACHADO, H. de B. *Idem*, p. 176.

realizada por meio de lei senão todo o dever instrumental tributário, bem como a regulação da época e forma de pagamento dos tributos, definição de competências administrativas dos órgãos e repartições que vão lançá-los, cobrá-los e fiscalizar o seu pagamento, a descrição de infrações tributárias, cominando-lhes as sanções cabíveis⁶³.

Sabemos, portanto, o que a lei deverá instituir e regular. Mas qual o significado do substantivo lei?

Segundo Machado,

“A doutrina tem se referido a lei em **sentido formal** e em sentido **material**. Em sentido **formal**, ou orgânico **lei é o ato jurídico produzido pelo órgão estatal competente para exercer a função legislativa, com observância do processo para tanto estabelecido pela Constituição** (...) Lei, em sentido **material**, é a norma jurídica. É o ato jurídico de caráter **hipotético**, simples previsão, ou modelo de conduta, que a doutrina tradicional afirma ser dotado de **abstratividade e generalidade**.”⁶⁴

Na Ciência do Direito, a palavra “lei” é concebida em sentido amplo e restrito. Em *sentido amplo*, lei corresponde a qualquer ato normativo que se compreenda nos conceitos de lei em sentido material ou em sentido formal, bastando, portanto, que seja lei materialmente ou formalmente. Já em *sentido restrito*, somente é lei aquela que o seja formal e materialmente.⁶⁵

A Carta Política, ao se referir à lei no art. 150, I, empregou o termo em *sentido estrito*, portanto, assegurando o devido processo legislativo (sentido formal) e concretizando o princípio da isonomia (sentido material).

Carrazza no mesmo sentido ensina que

No direito positivo pátrio o assunto foi levado às últimas conseqüências, já que uma **interpretação sistemática** do Texto Magno revela que só a **lei ordinária** (lei em sentido orgânico-formal) pode criar ou aumentar tributos. Dito de outro modo, só à lei – tomada na acepção técnico-específica de ato do Poder Legislativo, decretado em obediência aos trâmites e formalidades exigidos pela Constituição – é dado criar ou aumentar tributos. Lembramos que, entre nós, existe um princípio de **submetimento** do legislador à Constituição; é ele que determina a própria validade da lei. As leis só são válidas quando produzidas **dentro da Constituição** e, além disso, **de acordo com seus grandes princípios**⁶⁶.

⁶³ CARRAZZA, R. A. Obra citada, p.170.

⁶⁴ MACHADO, H. de B. Obra citada, p. 182-183.

⁶⁵ MACHADO, H. de B. Idem, p. 183.

⁶⁶ CARRAZZA, R. A. Obra citada, p. 171.

O princípio da legalidade, no Direito Tributário, exige que a atuação da Administração fazendária seja rigorosamente autorizada por uma lei em sentido estrito, porque “*No Estado de Direito (art. 1º da Constituição Federal), não se admite que possa a Administração Pública outorgar competências a si própria. A regra constitucional de atribuição de competência administrativa em matéria tributária é de eficácia limitada: somente adquire eficácia plena após a edição de regra legal que define os deveres tributários*”⁶⁷. Inexistindo norma jurídica tributária, a Administração não detém competência para exigir qualquer comportamento dos cidadãos.

Tal exigência de lei integradora da norma de competência administrativa é denominada reserva absoluta de lei formal ou princípio da legalidade estrita.

Pereira leciona que

Essa reserva absoluta de lei formal dirige-se ao legislador, obrigando-o (a) a descrever na norma tributária todos os critérios da hipótese de incidência e as determinações do mandamento de modo a indicar precisamente o critério de decisão no caso concreto, (b) a não atribuir discricionariedade à Administração tributária nem adotar, na lei tributária, conceitos jurídicos indeterminados e (c) a não permitir ou impor à Administração tributária a aplicação de analogia. Dirige-se também ao órgão de aplicação do direito, proibindo-lhe a discricionariedade e a analogia⁶⁸.

No Brasil, a reserva absoluta de lei formal não se limita a exigir que a criação de tributos seja realizada pelo Poder Legislativo mediante lei ordinária, com exclusão das demais fontes introdutórias de normas jurídicas, pois se exige que os titulares de competência impositiva tributária sejam controlados pela estruturação constitucional da produção legislativa (Constituição Federal, Leis Complementares e Leis Ordinárias, nessa ordem). São as leis ordinárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios que criam ou majoram os tributos, explicitando os arquétipos constitucionais de cada espécie de exação e, por isso, essas leis estão vinculadas à

⁶⁷ PEREIRA, C. A. G. Obra citada, p. 141. Pereira explica o mecanismo de integração da eficácia das normas estruturais atributivas de competência mediante a incidência das normas jurídicas tributárias de conduta: “*As normas de conduta no direito tributário têm função dúplice. De um lado, regulam a conduta dos particulares, determinando comportamentos (recolher tributos, prestar declarações, fornecer documentos etc.). De outro, integram normas de estrutura que atribuem competência tributária administrativa aos órgãos do Estado. As normas de atribuição de competência tributária administrativa são ineficazes até o desencadeamento do mandamento das normas tributárias de conduta. Adquirem eficácia apenas quando incide mandamento da norma de conduta e surgem deveres tributários (que – repita-se – não são apenas os de recolher tributos).*” PEREIRA, C. A. G. Idem, p. 36-37.

⁶⁸ PEREIRA, C. A. G. Idem, p. 148.

Carta Magna e às Leis Complementares, submetendo-se à mecanismos de controle legais⁶⁹.

2.2.4.3 O alcance da expressão “exigir ou aumentar tributo”

A Constituição Federal, embora implicitamente permita a elaboração de um conceito de tributo, não o cria juridicamente, mas atribui competência tributária legislativa às pessoas políticas para fazê-lo. Os tributos são instituídos pelas respectivas leis ordinárias que, ao descreverem abstratamente a norma tributária, estabelecem os critérios material, temporal, espacial e as determinações pessoal e quantitativa.

A expressão “exigir ou aumentar tributo”, embora o verbo “exigir” seja tecnicamente mal empregado, deve ser compreendida no sentido de “instituir ou majorar” tributo. A questão, no entanto, passa a ser o que significa criar ou instituir um tributo. *“A questão de saber em que consiste a **instituição ou criação do tributo** reside essencialmente em saber se o legislador pode atribuir a outros órgãos do Estado funções normativas no pertinente à definição de elementos essenciais da obrigação tributária.”*⁷⁰

Como o verbo “instituir” implica inovar o direito positivo, inserindo nova norma jurídica, só poderá fazê-lo quem for dotado de competência legislativa. Como no Brasil vige o princípio da tripartição das funções, essa atribuição de competência quer significar que o Poder Legislativo deve, ao instituir o tributo, apresentar todos os critérios e determinações da norma instituidora de tributo, excluindo qualquer ingerência normativa do Poder Executivo. Por isso, caberá a este Poder apenas regulamentar a lei instituidora ou majorante de tributos, podendo ser o ato administrativo normativo invalidado pelo Poder Judiciário, se apresentar incompatibilidades com a norma de incidência tributária editada pelo Legislativo.

Segundo Carrazza,

Laboram em equívoco, portanto, os que sustentam que o Chefe do Executivo, no que tange à tributação, pode terminar a obra do legislador, regulamentando tudo o que ele apenas descreveu com traços largos. Na verdade, a faculdade regulamentar serve para **ressaltar**

⁶⁹ MARTINS, I. G. da S. (coord.) Obra citada, p. 145-146.

⁷⁰ MACHADO, H. de B. Obra citada, p. 178.

alguns conceitos menos claros contidos na lei, mas não para agregar-lhes novos componentes ou, o que é pior, para defini-los do nada. Entendimento contrário viola o princípio da legalidade em sua própria essência⁷¹.

As regras constantes de norma regulamentar visam a uniformizar a aplicação da norma tributária instituidora do tributo, apontando significado possível e razoável das tais normas, concretizando, desse modo, o princípio da igualdade na aplicação do direito positivo aos contribuintes pela Administração.

Na medida em que o regulamento veicula norma jurídica, a sua validade pode ser confrontada em face da lei instituidora da exação tributária e, bem assim, em face do Diploma Supremo. O regulamento que transborda a lei viola duplamente o Ordenamento Jurídico: ofende a lei criadora do tributo editada pelo Poder Legislativo, bem como a Constituição Federal, que estabelece rigidamente a repartição de competências entre os Poderes Estatais.

Segundo Grupenmacher, *“Inferimos do princípio da estrita legalidade, que o sujeito passivo da obrigação tributária, (o contribuinte) tem duas garantias em relação à atuação do fisco. Em primeiro lugar todo e qualquer tributo só pode ser criado por lei ordinária. Em segundo lugar, devem existir mecanismos administrativos e judiciais revisores da legalidade da tributação.”*⁷²

2.2.4.4 O princípio da legalidade estrita e o princípio da tipicidade fechada

Do princípio da legalidade estrita decorre o princípio da tipicidade fechada⁷³, não havendo que se falar em preeminência de um sobre o outro senão complementaridade. Conforme Oliveira, *“Pode-se dizer que o princípio da tipicidade é uma exigência dirigida ao legislador de proceder a rigorosa e exaustiva definição das notas características do tipo legal, que são sempre necessárias.”*⁷⁴

Pereira ensina que

⁷¹ CARRAZZA, R. A. Obra citada, p. 170.

⁷² GRUPENMACHER, B. T. Obra citada, p. 75.

⁷³ Misabel Derzi critica o uso do termo “tipo” em lugar da expressão “especificação conceitual determinante” para designar o emprego de conceitos fechados e determinados na elaboração das normas tributárias instituidoras de tributos. Embora impropriamente rotulado, o conteúdo do princípio da tipicidade é bem determinado e, apesar da procedência da crítica da autora, parece que não há razão para abandonar o emprego do termo “tipicidade”, já que o termo consolidou-se na doutrina. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, p. 225.

⁷⁴ MARTINS, I. G. da S. (coord.) Obra citada, p. 153.

O tipo exprime uma especificação do conceito de 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). No direito tributário, 'a segurança jurídica exige que a lei contenha em si mesma não só o fundamento da decisão, como o próprio critério de decidir'. 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)⁷⁵.

Os tipos podem ser abertos ou fechados: o tipo aberto é mais usualmente empregado pelo Direito, porque prevê uma enumeração não exaustiva dos pressupostos da norma. Daí não se falar em subsunção do fato ao tipo, mas coordenação. Essa técnica confere maior elasticidade ao intérprete, que pode inclusive colmatar lacunas mediante o emprego da integração analógica, pois "A norma legal pode ser estendida para caso não legislado, porque o intérprete entende que, nos aspectos essenciais, o fato da realidade é igual ao fato descrito na norma"; já em relação ao tipo fechado, ocorre a subsunção do fato concreto ao tipo, uma vez que o dito fato deve apresentar todas as características descritas pela hipótese da norma jurídica, funcionando com a rigidez do conceito abstrato⁷⁶.

O fechamento do tipo decorre de opção político-jurídica sobre o princípio da legalidade. Se a reserva de lei for relativa, o tipo será aberto; porém, se a reserva de lei for absoluta, então a decisão do Legislador ao descrever os elementos da norma tributária é exaustiva e definida, excluída a possibilidade de se integrar o conteúdo da norma pelo intérprete-aplicador.

A lei tributária descreve, através de conceitos fechados e determinados, os atributos de um fato revelador de capacidade contributiva. Dessa forma, a lei determina que as demais características do fato real são irrelevantes: o fato real será fato jurídico tributário se expressar os critérios previstos na lei; caso contrário, o fato será juridicamente insignificante para o Direito Tributário, porque não reflete todos os aspectos descritos na hipótese tributária.

⁷⁵ PEREIRA, C. A. G. Obra citada, p. 151-152.

⁷⁶ MARTINS, I. G. da S. (coord.) Obra citada, p. 154.

Essas premissas conduziram Alberto Xavier a identificar quatro corolários do Princípio da Tipicidade:

- a) *princípio da seleção*: o legislador seleciona certos fatos que revelam capacidade contributiva, tipificando-os. A seleção não esgota o conceito de tributo, já que especifica o seu conteúdo, não o preenchendo completamente. Desse modo, o princípio determina uma previsão casuística dos fatos tributáveis, fruto da escolha do legislador, impedindo que a tributação se fundamente em cláusula geral relacionada à capacidade contributiva;
- b) *princípio do numerus clausus*: o catálogo de tipos criados pelo legislador é taxativo, delimitando a área de livre atuação do particular (livre de tributação). Não há lacunas no Direito Tributário, porque não há pretensão de regulamentação total. Assim, o princípio impede o emprego da analogia na aplicação da lei, da qual sempre resulta criação de tipos pelo intérprete;
- c) *princípio do exclusivismo*: a seleção dos atributos dos fatos reais é exhaustiva, excluídos quaisquer outros não previstos pelo tipo tributário. Dessa forma, as características do fato previstas no tipo legal são as necessárias e suficientes para desencadear os efeitos previstos na norma (implicação intensiva entre o antecedente e o conseqüente da norma tributária instituidora do tributo);
- d) *princípio da determinação*: os caracteres de identificação dos fatos sujeitos à tributação devem ser precisos e determinados, para que esteja contido na norma o exato critério de decisão do caso concreto. Esse princípio faz o tipo ser fechado, porque exclui termos indeterminados⁷⁷, sujeitos ao subjetivismo

⁷⁷ Marco Aurélio Greco, Ricardo Lodi Ribeiro e João Marcos Domingues de Oliveira afirmam que a tipicidade no Direito Tributário é aberta, porque aceitam o emprego de conceitos indeterminados na elaboração da hipótese de incidência dos tributos. Por todos, Oliveira afirma que “*Na concretização ou determinação dos conceitos o que se faz é uma **avaliação técnica** qualitativa e quantitativa (...) fenômeno diverso e que **nada tem a ver com discricionariedade administrativa** pura ou volitiva, ‘de opção’, que poria em risco a certeza do Direito Tributário. Ao aplicar o **conceito indeterminado** o intérprete proclama a **única vontade da lei** e, por força do princípio material da **proporcionalidade**, submete-se ao **crivo jurisdicional** por este ensejado, compatibilizando-se, assim, com o princípio formal da **legalidade tributária** que, esclareça-se só se justifica como garantia dos valores constitucionais (...) Se, nas palavras de Alfredo Augusto Becker, ao Direito Tributário, liberto das ‘inibições que paralisam e esterilizam muitas das genuínas potencialidades’, cabe ‘**tarefa fundamental**’ na ‘**verdadeira revolução que gerará o novo Ser Social**’, parece que a **tipicidade, aberta** pelos **conceitos jurídicos indeterminados**, é o caminho capaz de iluminar materialmente a conciliação ético-jurídica da liberdade humana com o dever social de prestar o tributo justo, justo porque conexo à **capacidade contributiva** dos cidadãos, sempre sob reserva do **controle de proporcionalidade**”*

do aplicador, conferindo a rigidez necessária exigida pela segurança jurídica, afastada a possibilidade de alargamento do conteúdo do tipo. São conceitos determinados os que tenham seu conteúdo explícito ou que a ciência ou técnica possam determinar, portanto, somente será considerado determinado aquele conceito cujo sentido seja unívoco⁷⁸.

2.2.5 O embate entre os princípios da legalidade estrita e da capacidade contributiva

Após essa longa digressão, poderemos examinar um importante argumento levantado por Hermes Marcelo Huck⁷⁹ e Franco Gallo⁸⁰, no sentido de que as condutas elisivas violam o equilíbrio entre os princípios da legalidade tributária (reserva absoluta de lei formal) e da capacidade contributiva⁸¹. *“Como referido por Souto Maior Borges, a legalidade e a isonomia se congregam em um só direito-garantia, da ‘legalidade isônoma: ninguém deve fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei isônoma’”*⁸². A elisão tributária releva a importância da dimensão de legalidade desse direito-garantia em desprestígio da dimensão de isonomia, concretizada pela capacidade contributiva, do mesmo modo como a

das leis e dos atos administrativos de lançamento”. OLIVEIRA, Marcos Domingues de. *Legalidade Tributária – o Princípio da Proporcionalidade – e a Tipicidade Aberta*, p. 114-115.

⁷⁸ *Apud* PEREIRA, C. A. G. Obra citada, p. 152-153.

⁷⁹ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*, p. 22-23, 63-64 e 151-152.

⁸⁰ GALLO, Franco. *Elisão, economia de imposto e fraude à lei*, p. 10-11.

⁸¹ *“A tributação de fatos não previstos em norma legal de tributação mas economicamente equivalentes a outros tributados (ou de fatos construídos de modo a enquadrar-se em norma legal mais benéfica) atenderia ao princípio da capacidade contributiva por fazer recair idêntica tributação sobre manifestações de riqueza quantitativa e qualitativamente equivalentes. Por outro lado, a atenção ao princípio da capacidade contributiva far-se-á mediante o sacrifício do princípio da legalidade (como reserva absoluta de lei formal), uma vez que envolveria (a) ou a interferência de escolhas subjetivas do intérprete, seja na adoção de critérios econômicos ou funcionais de interpretação, seja no reconhecimento do abuso de direito com base na ‘anormalidade’ ou ‘inadequação’ da conduta do particular, (b) ou a aplicação de uma norma legal a um fato nela não previsto (através da integração da norma por analogia ou mediante uma ficção que equipara o fato ocorrido ao fato imponible), (c) ou a não aplicação de uma norma legal a um fato nela formalmente previsto (no caso de a conduta enquadrar-se em norma legal mais benéfica). Da mesma forma, a tributação promovida estritamente em atenção ao modo de construção do fato imponible (ou seja, cumprindo-se a expectativa do particular à observância de omissões da lei tributária ou ao enquadramento de sua conduta em normas tributárias mais benéficas) dá aplicação adequada ao princípio da legalidade. Acarreta, porém, perplexidade frente ao princípio da capacidade contributiva, que traduz, também no direito brasileiro, uma combinação dos princípios da isonomia, da república e da democracia, e pressupõe o atendimento dos valores tutelados pela Constituição.”* PEREIRA, C. A. G. Obra citada, p. 136.

⁸² *Apud* PEREIRA, C. A. G. *Idem*, p. 161.

interpretação econômica da lei tributária frustra a aplicação do princípio da legalidade estrita, coroando princípio da capacidade contributiva (seção 3.4.1).

O reconhecimento desse desequilíbrio principiológico, provocado pela prática de condutas elisivas baseadas em omissão legislativa (no caso da elisão que implique eliminação do encargo tributário) ou em incoerência entre a tributação e a capacidade contributiva (no caso da elisão que resulte na redução do encargo tributário), no entanto, não autoriza a Administração a criar regra jurídica nova que supra a omissão ou corrija a incoerência; caso contrário, violar-se-iam os princípios da legalidade estrita, segurança jurídica e da tripartição das funções, na medida em que só a lei, em sentido orgânico-formal, pode instituir tributo.

Adverte Pereira que “*O princípio da capacidade contributiva é preservado, no caso da elisão tributária, através do reconhecimento, **com efeitos apenas para o futuro**, da inconstitucionalidade da lei ou omissão legislativa que outorga privilégios não fundados – embora sem se atingir a eficácia das condutas elisivas já praticadas.*”⁸³

Analisados esses princípios constitucionais, que orientam a competência tributária legislativa na direção de que somente a lei isônoma (em sentido orgânico-formal) pode criar tributos, o próximo passo será o exame da obrigação tributária.

⁸³ PEREIRA, C. A. G. *Idem*, p. 184.

3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 A NATUREZA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A tributação é, dentre as diversas fontes de receita pública, a mais eficiente forma de se prover os recursos de que o Estado necessita. A imposição tributária, para Martins, é um fenômeno que surge na Economia (fato), é reavaliado pelas Finanças Públicas (valor) e disciplinado pela Ciência do Direito (teoria tridimensional). Segundo o autor,

A substância econômica pertinente ao estudo das relações micro e macroeconômicas oferta o campo sobre o qual incidirá a ação do Estado, objetivando apropriar-se de parcela daquela riqueza criada pelos cidadãos, em suas mais variadas formas, a fim de atender às necessidades representativas da comunidade e àquelas que dizem respeito exclusivamente aos interesses dos detentores de poder. Em outras palavras, a carga tributária é obrigatoriamente desmedida, em qualquer espaço geográfico e período histórico, pela estabilidade do poder e pelo exercício dicotômico deste em duas direções distintas⁸⁴.

A carga tributária, segundo Martins, é obrigatoriamente desmedida, porque *“... se o homem não é confiável no exercício do poder e se tende, neste exercício, a exigir sempre mais da comunidade do que para a comunidade é desejável, à evidência, a carga tributária é necessariamente maior do que a precisa para atender à dupla finalidade de sua arrecadação, ou seja, bem do povo e bem dos detentores do poder”*⁸⁵.

A teoria da “carga desmedida” situa-se a meio termo entre a teoria da “carga indesejável”, para a qual o tributo é sempre indevido, na medida em que o Estado se apropria de uma riqueza produzida pelo cidadão sem participar efetivamente do processo produtivo, e a teoria da “carga sublimada”, segundo a qual toda a receita tributária arrecadada é justa, porque recolhida na exata medida das necessidades do Estado e do bem comum⁸⁶.

Segundo o autor, a carga é sempre desmedida em vista de pelo menos seis razões:

- a) a fixação inadequada das prioridades públicas pelo Estado;

⁸⁴ MARTINS, I. G. da S. (coord.). Obra citada, p. 9.

⁸⁵ MARTINS, I. G. da S. (coord.). Idem, p. 12.

⁸⁶ MARTINS, I. G. da S. (coord.). Idem, ibidem.

- b) o crescimento de gastos supérfluos com a máquina administrativa ineficiente;
- c) a eleição de políticas tributárias incoerentes privilegiadoras de setores não essenciais;
- d) a sonegação fiscal e o tratamento prático diferenciado provocado pela falta de fiscalização;
- e) a estrutura fiscalizatória corrupta;
- f) a insatisfação provocada pelo aumento da carga tributária em razão da sonegação⁸⁷.

A injustiça decorrente desse opressivo sistema tributário é agravada pelo desequilíbrio jurídico existente entre o sujeito ativo (Fisco) e o sujeito passivo (contribuinte) da relação jurídica tributária. Essa relação deve ser reequilibrada pelo legislador e pelo aplicador da norma tributária que deve ser corrigido pelo legislador e pelo aplicador da lei, “...a partir da enunciação correta e justa carga a ser suportada pelo cidadão”⁸⁸.

Por essas razões, Martins classifica as normas tributárias como normas de rejeição social⁸⁹, na medida em que o seu cumprimento depende exclusivamente da ameaça sancionatória. Segundo o autor,

Por ser norma de rejeição social, a partir de teoria de carga desmedida, há de se compreender a adoção de princípios hermenêuticos próprios daqueles ramos que implicam restrições de direitos, como o da tipicidade fechada, da estrita legalidade, da reserva absoluta de lei formal, que resultam na adoção da retroatividade benigna, na não-adoção da integração analógica apenadora e das interpretações extensivas *in pejus*, técnicas exegéticas próprias de defesa do cidadão contra a idolatria do Estado⁹⁰.

3.2 O DIREITO TRIBUTÁRIO E O CONCEITO DE TRIBUTO

Carvalho ensina que “... o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas

⁸⁷ MARTINS, I. G. da S. (coord.). Idem, p. 12-14.

⁸⁸ MARTINS, I. G. da S. (coord.). Idem, p. 14.

⁸⁹ As prescrições normativas se classificam em normas de aceitação social e de rejeição social. As normas de aceitação social são cumpridas pelos seus destinatários, independentemente da aplicação de penalidades, porque baseadas em normas de Direito Natural, que o direito positivo apenas reconhece. As normas de rejeição social, ao contrário daquelas, têm sua efetividade reforçada pelo instrumental sancionatório.

⁹⁰ MARTINS, I. G. da S. (coord.). Idem, p. 17.

*que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos*⁹¹.

Dessa definição, além de outras importantes conclusões, podemos afirmar que o conceito de tributo é absolutamente essencial ao Direito Tributário. Aliás, é esse o ensinamento de Malerbi, para quem o conceito de tributo é nuclear no direito tributário, razão bastante para conferir autonomia didática a esse ramo do direito⁹².

O vocábulo “tributo” é empregado pela doutrina e pela jurisprudência em seis sentidos: “a) ‘tributo’ como *quantia em dinheiro*; b) ‘tributo’ como *prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo*; c) ‘tributo’ como *direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo*; d) ‘tributo’ como *sinônimo de relação jurídica tributária*; e) ‘tributo’ como *norma jurídica tributária*; f) ‘tributo’ como *norma, fato e relação jurídica*”.⁹³

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, define tributo como “*Toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”. Essa definição se relaciona àquele sexto sentido: norma, fato e relação jurídica⁹⁴. Vamos analisar seus elementos.

Tributo é uma prestação pecuniária compulsória. O conteúdo da prestação é obrigatório, ou seja, não decorre da vontade do sujeito passivo, porque uma vez ocorrido o fato previsto na norma jurídica nasce a obrigação, já que instalado o vínculo mediante o qual o sujeito passivo ficará obrigado ao comportamento em favor do sujeito ativo.

Em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir. Prescindível e redundante, segundo Carvalho, o legislador cometeu dois erros: (a) repetiu-se na medida em que se referiu a “prestação pecuniária” e “em moeda”; (b) ao mencionar “ou cujo valor

⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 15.

⁹² MALERBI, Diva. *Legalidade e igualdade*, p. 200-201.

⁹³ CARVALHO, P. de B. Obra citada, p. 19.

⁹⁴ Segundo Carvalho, a definição de tributo proposta pelo artigo 3º, do Código Tributário Nacional, corresponde à sexta acepção de tributo, como norma, fato e relação jurídica: “*A menção à norma jurídica que estatui a incidência está contida na cláusula ‘instituída em lei’, firmando o plano abstrato das formulações legislativas. Por outro ângulo, ao explicitar que a prestação pecuniária compulsória não pode constituir sanção de ato ilícito, deixa transparecer, com hialina clareza, que haverá de surgir de um evento lícito e, por via oblíqua, faz alusão ao fato concreto, acontecido segundo o modelo da hipótese. Finalmente, por três insinuações diretas dá os elementos que integram a obrigação tributária, enquanto laço jurídico que se instala ao ensejo da ocorrência fática*”.

CARVALHO, P. de B. Idem, p. 23-24.

nela possa se exprimir”, ampliou demasiadamente o campo das obrigações tributárias, já que quase todos os bens produzidos pelo homem são passíveis de avaliação pecuniária.

Que não constitua sanção de ato ilícito. A hipótese de incidência descreve um fato lícito. Aos acontecimentos ilícitos são cominadas medidas sancionatórias: o legislador, ao fixar a licitude do evento⁹⁵, separa a relação jurídica tributária da relação jurídica sancionatória, cujo pressuposto é o descumprimento de deveres tributários.

Instituída em lei. Pretendeu-se afastar com essa cláusula as obrigações convencionais, fruto da autonomia da vontade. O legislador, portanto, fez referência à clássica divisão das obrigações em *ex lege* e *ex voluntate*, caso se originem da lei ou da vontade das partes. Carvalho critica essa classificação, porque no Ordenamento Jurídico brasileiro vige o princípio da legalidade, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Assim todas as obrigações decorrem de lei, embora apenas algumas incorporem o elemento vontade como pressuposto necessário à produção de efeitos jurídicos.

E cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Os procedimentos arrecadatários tributários são vinculados, não havendo que se falar em discricção dos agentes administrativos⁹⁶.

Em seguida, o artigo 4º, esclarecendo a definição de tributo adotada pelo Código Tributário Nacional, afirma que “*A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação*”.

⁹⁵ A tributação de atividades ilícitas, imorais e criminosas deve ser efetuada: verificado o pressuposto material de incidência da norma tributária, portanto, manifestado índice de capacidade contributiva, a obrigação tributária nascerá independentemente da licitude dos fatos subsumidos à hipótese tributária. “*Nem pode ser de outro modo, se se tomar em consideração a natureza do fato gerador da obrigação tributária, como fato jurídico de acentuada consistência econômica, ou um fato econômico de relevância jurídica, cuja eleição pelo legislador se destina a servir de índice de capacidade contributiva. A validade da ação, da atividade ou do ato em Direito Privado, a sua juridicidade ou antijuridicidade em Direito Penal, disciplinar ou, em geral, punitivo, enfim, a sua compatibilidade ou não com os princípios da ética ou com os bons costumes não importam para o problema da incidência tributária; por isso, que a ela é indiferente a validade ou nulidade do ato privado através do qual se manifesta o fato gerador: desde que a capacidade econômica legalmente prevista esteja configurada, a incidência há de indubitavelmente ocorrer.*” FALCÃO, A. A. Obra citada, p. 45.

⁹⁶ CARVALHO, P. de B. Obra citada, p. 24-27.

Embora o artigo afirme que a natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, Carvalho ensina que a estrutura jurídica da espécie tributária decorre da conjugação da hipótese de incidência e da base de cálculo do tributo. Havendo dois argumentos para adoção desse critério:

... a) trata-se de diretriz constitucional, firmada num momento em que o legislador realizava o trabalho delicado de traçar a rígida discriminação de competências tributárias, preocupadíssimo em preservar o princípio maior da Federação e manter incólume a autonomia municipal; b) para além disso, é algo simples e operativo, que permite o reconhecimento da índole tributária, sem a necessidade de considerações retóricas e até alheias ao assunto⁹⁷.

Apesar dessas observações, o dito artigo traz duas contribuições importantes. A primeira delas é veiculada pelo inciso I: manifesta-se a intenção do legislador em declarar que o produto do exercício da competência legislativa tributária, o texto da lei, não é um trabalho técnico-científico e, por isso, a linguagem por ele utilizada não é precisa, de modo que os termos empregados para designar as espécies tributárias não determinam a natureza delas. Daí o legislador desaconselhar a utilização da interpretação literal em favor da interpretação sistemática da lei. A segunda contribuição, por sua vez, esclarece que a destinação legal do produto arrecadatório não condiciona a natureza jurídica do tributo. Carvalho explica que o sentido do dispositivo *“Coincide, a ponto, com o limite do campo de especulação do Direito Tributário, que não se ocupa de momentos ulteriores à extinção do liame fiscal”*⁹⁸.

Examinado o conceito de tributo, é o momento para a análise das normas jurídicas que os instituem.

3.2.1 A Regra-Matriz de Incidência

A normas jurídicas tributárias podem ser classificadas, segundo Carvalho, de acordo com o grupo institucional a que pertencem: a) normas introdutórias de princípios, que conformam o sistema tributário; b) normas definidoras da incidência do tributo, que descrevem fatos, determinam os sujeitos da relação tributária e os termos da dívida (regra-matriz de incidência tributária), bem como as normas de isenção e sancionatórias; e, c) normas que veiculam providências administrativas

⁹⁷ CARVALHO, P. de B. Idem, p. 29.

⁹⁸ CARVALHO, P. de B. Idem, p. 30-31.

para operacionalizar a função tributária administrativa.⁹⁹ Nos ocuparemos das regras-matrizes de incidência tributária, também denominadas de normas-padrão de incidência ou normas tributárias em *sentido estrito*¹⁰⁰.

Essas normas são estruturalmente compostas por juízos hipotético-condicionais: há uma hipótese (ou antecedente) ao qual se conjuga um mandamento (ou conseqüente), entrelaçados por um vínculo deôntico (dever-ser), que caracteriza a imputação jurídico-normativa¹⁰¹. A hipótese descreve um fato, já o mandamento determina a instauração da relação jurídica (obrigação tributária) caso se verifique em concreto o fato descrito¹⁰².

Na hipótese (*descriptor*), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na conseqüência (*prescritor*), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjugação desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária¹⁰³.

Conhecida a estrutura da norma tributária em sentido estrito, é preciso compreender como se desencadeiam os efeitos da norma jurídica tributária, vale dizer, compreender o fenômeno da subsunção e da incidência da norma jurídica.

⁹⁹ CARVALHO, P. de B. *Idem*, p. 240-241.

¹⁰⁰ A aferição de compatibilidade entre o princípio da legalidade e o ato concreto de tributar, segundo Nogueira, exigiu a criação da teoria do fato gerador (ou dá regra-matriz de incidência). NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*, p. 99-101. “*Disséramos haver dois tipos de normas jurídicas no ordenamento do direito positivo: as regras de comportamento e as regras de estrutura. Enquanto as primeiras estavam diretamente voltadas para a conduta das pessoas, nas suas relações de intersubjetividade, as últimas (de estrutura) dispunham sobre a criação de órgão, procedimentos e de que maneira as normas devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema. Pois bem, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito.*” CARVALHO, P. de B. *Obra citada*, p. 251.

¹⁰¹ CARVALHO, P. de B. *Idem*, p. 242

¹⁰² É importante destacarmos que a opção pela locução “hipótese tributária” em detrimento da expressão “fato gerador”, consagrada pela doutrina e utilizada pelo Código Tributário Nacional, para determinar o prescritor da regra-matriz de incidência tributária, visa a afastar possíveis equívocos que possam surgir do emprego da locução “fato gerador”, que alude a duas realidades distintas, quais sejam, “... a) a descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídica tributária; e b) o próprio acontecimento relatado no antecedente da norma individual e concreta do ato de aplicação”. Desse modo, serão empregadas as expressões “hipótese tributária” para representar a prescrição geral e abstrata e “fato jurídico tributário” a sua projeção fática. CARVALHO, P. de B. *Idem*, p. 246. Falcão explica que a expressão “fato gerador”, embora não se livre isenta de críticas, foi consagrada pela doutrina. Ademais, a expressão tem o mérito de identificar o momento da ocorrência do fato gerador como o instante em que nasce a obrigação tributária, bem como esclarece que tal suporte material é “*Demais disso há a vantagem de, pelo uso da palavra fato, deixar-se esclarecido que o fato gerador é, concretamente, um fato jurídico e não um ato jurídico, ou melhor, um ato de vontade com conteúdo negocial relevante para o Direito Tributário.*” FALCÃO, A. A. *Obra citada*, p. 4.

¹⁰³ CARVALHO, P. de B. *Obra citada*, p. 243.

3.2.2 O Fenômeno da Incidência da Norma Jurídica Tributária

Carvalho assim sintetiza o fenômeno da subsunção e da incidência

... diremos que houve subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se o titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.¹⁰⁴

É importante ressaltar que o enquadramento do fato à hipótese normativa tem de ser completo, na medida em que vige no Direito Tributário brasileiro o princípio da tipicidade fechada, corolário lógico do princípio da legalidade estrita. Assim, para que o fato do mundo fenomênico seja considerado fato jurídico tributário, é imprescindível que represente fielmente todos os critérios identificadores previstos na hipótese normativa; caso contrário, ausente quaisquer daqueles critérios, não há subsunção do fato à norma e, por isso, não se desencadeiam os efeitos prescritos.

Essas lições foram consagradas pelo Código Tributário Nacional, artigo 114, *vebis*: “*Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*”.

Chamamos a atenção também para o momento em que ocorre a subsunção do fato ao tipo legal e a incidência da norma jurídica: não há que se falar em sucessão cronológica de eventos senão em eventos logicamente sucessivos, pois ao Direito são eventos simultâneos¹⁰⁵.

Portanto, ter-se-á por constituída a relação jurídica tributária (tributo), tão-somente se ocorrer o fato jurídico tributário. No mesmo sentido, Falcão, para quem o “*Fato gerador é, pois, é o fato, o conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado*”¹⁰⁶.

¹⁰⁴ CARVALHO, P. de B. *Idem*, p. 250.

¹⁰⁵ CARVALHO, P. de B. *Idem*, p. 251.

¹⁰⁶ FALCÃO, A. A. *Obra citada*, p. 2. Segundo autor, o fato gerador deve ter previsão legal. Essa afirmação decorre do princípio geral da legalidade, mas encontra fundamento específico no artigo 150, I, da Constituição Federal: o princípio da legalidade da administração em matéria dos tributos (legalidade estrita). O autor critica a denominação do dito princípio, por parte da doutrina, de “*postulado da adequação da tributação ao fato gerador*”, no que é tecnicamente impreciso, ao limitar o conteúdo do princípio da legalidade dos tributos demasiadamente: o seu preciso significado implica

3.2.3 Normas Jurídicas de Conduta Autônomas e Não-Autônomas

No que concerne ao estudo da elisão tributária, é importante diferenciarmos as normas jurídicas de conduta autônomas das não-autônomas, porque a conduta elisiva poderá visar o seu enquadramento em norma jurídica de conduta não-autônoma que altere o mandamento de norma jurídica autônoma de conduta.

As normas autônomas de conduta são as que prescrevem o tributo e os deveres instrumentais. Segundo Pereira,

As normas não-autônomas de conduta modificam ou suprimem no todo ou em parte a norma de conduta, em sua hipótese ou, em seu mandamento. Não são normas de segundo grau [normas de estrutura] porque não disciplinam as relações entre as normas nem a estrutura ou o modo de ser do sistema. Ao contrário, dirigem-se ao comportamento humano, porém mediante a modificação ou supressão de uma outra norma de conduta (preexistente ou futura)¹⁰⁷.

Enquadram-se nessa categoria as normas de isenção, que resultam do exercício da competência legislativa tributária e visam à delimitação da competência tributária administrativa. As normas isencionais atingem a hipótese ou o mandamento das normas autônomas de conduta. Caso alcancem o antecedente, suprimindo critérios da norma, não há subsunção do fato isento ao tipo tributário e, por isso, não incide a norma; por outro lado, se tais normas de isenção atingirem o mandamento, suprimindo determinações, a norma torna-se ineficaz, porque, embora ocorra subsunção do fato à hipótese tributária, “... a incidência da norma não fará surgir qualquer dever tributário para o suposto sujeito passivo”¹⁰⁸.

a previsão em lei formal do fato gerador do tributo, da base de cálculo, da alíquota e dos sujeitos da obrigação legal. “Sem essa previsão ou definição em lei, não se configurará o fato gerador. Haverá um fato da vida comum, ou um fato econômico, ou mesmo um fato relevante para outros ramos do Direito: para o Direito Tributário, será ele um fato juridicamente irrelevante, no que diz respeito ao nascimento da obrigação tributária. O requisito da legalidade é, pois, um requisito existencial, essencial ou constitutivo para a própria formação do fato gerador e não apenas um simples requisito de validade. Sem definição em lei não há um fato gerador”. FALCÃO, A. A. Obra citada, p. 13.

¹⁰⁷ PEREIRA, C. A. G. Obra citada, p. 31-32. Em sentido diverso, Carvalho entende que, “... as normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura, que intrometem modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta (...) Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, **parcialmente**”. Portanto, a supressão do campo de abrangência dos critérios e das determinações não pode ser total, porque isentar implica suprimir parcialmente a aplicabilidade da regra-matriz de incidência. CARVALHO, P. de B. Obra citada, p. 489-490.

¹⁰⁸ PEREIRA, C. A. G. Obra citada, p. 40.

A supressão ou a alteração de critérios ou determinações da norma tributária não configura a sua revogação pela norma de isenção: *"Na isenção, a norma não-autônoma apenas suspende a eficácia jurídica (aplicabilidade ou vigência) da norma tributária, não atingindo a existência e validade."*¹⁰⁹

As isenções podem ser omissivas ou comissivas, mas sempre pressupõe a instituição da norma tributária¹¹⁰. As isenções comissivas são outorgadas por meio da edição de normas de conduta não-autônomas, que mutilam a hipótese ou o mandamento das normas tributárias autônomas. As isenções omissivas decorrem do não esgotamento do exercício da competência tributária legislativa e, por essa razão, não são normas de conduta não-autônomas.

Pereira explica que tanto no exercício parcial da competência legislativa tributária

Tanto quanto no caso de contraposição de duas normas jurídicas de conduta (uma de tributação e a outra de isenção) existe a determinação do ente político (ainda que omissiva) de excluir da tributação certas situações de fato. A circunstância de essa determinação ser veiculada em duas normas ou em apenas uma não é relevante no plano da produção de efeitos jurídicos. Em ambas as situações, a norma tributária resultante terá rigorosamente o mesmo desenho: nos dois casos, o titular da situação excluída da tributação terá direito subjetivo de não ser tributado e de se opor a qualquer iniciativa em sentido contrário. Também em ambas as situações a ausência de norma de tributação torna ineficaz a outorga de competência tributária administrativa¹¹¹.

Podemos afirmar, portanto, que as normas jurídicas de tributação resultam da composição de normas autônomas e não-autônomas, apresentando a mesma estrutura condicional das demais normas jurídicas de conduta: prevendo fatos cuja

¹⁰⁹ PEREIRA, C. A. G. Idem, p. 40.

¹¹⁰ "Entendemos, ainda, com arrimo em Paulo de Barros Carvalho, que a isenção pressupõe a existência do tributo, através de norma jurídica que o institua para certos sujeitos passivos. Sob essa premissa, a omissão plena de exercício da competência tributária não configurará isenção mas falta de instituição do tributo. Não se poderia afirmar que todas as pessoas abastadas encontram-se atualmente **isentas** do imposto sobre grandes fortunas, por exemplo. A razão para a restrição do conceito de isenção é sua operatividade. O regime jurídico da omissão plena de exercício da competência legislativa é suficientemente distinto dos das isenções comissivas ou omissivas para que se justifique o seu enquadramento sob o rótulo diferente. A distinção fundamental está em que, na omissão plena, não existe o tributo, apenas a competência tributária legislativa. A omissão plena revela ofensa **mais grave** ao princípio da capacidade contributiva (princípios da isonomia, da república, da democracia e da solidariedade) que a isenção omissiva. A isenção omissiva será válida se justificável frente a esses princípios. A omissão plena nunca será justificável, sempre ofendendo o princípio de que os gastos públicos devem ser repartidos segundo a capacidade contributiva de cada um e através dos instrumentos outorgados ao Estados pela Constituição." PEREIRA, C. A. G. Idem, p. 42-43.

¹¹¹ PEREIRA, C. A. G. Idem, p. 42.

ocorrência deflagram efeitos jurídico-tributários, que podem ou não ser o dever de recolher tributo¹¹².

3.3 A RELAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PRIVADO

Na medida em que a elisão tributária pode ser praticada mediante a não-subsunção das condutas elisivas a hipóteses tributárias descritas a partir de conceitos estruturais (subseção 4.2.2.2.4), torna-se imperioso compreender a relação entre o Direito Tributário e os outros ramos jurídicos, em especial, o Direito Privado.

De acordo com aquela definição de Carvalho, que transcrevemos acima, o Direito Tributário é ramo jurídico didaticamente autônomo. Com essa afirmação, pretendíamos espantar qualquer dúvida no sentido de que o Direito Tributário seria cientificamente autônomo: pelo contrário, o direito é uno e indivisível.

O direito positivo é um sistema composto por normas jurídicas (repertório) escalonadas segundo relações de subordinação e coordenação (estrutura). Analisar seus elementos (normas) isoladamente, implicaria ignorar esse sistema de proposições prescritivas. Por isso, ensina Carvalho,

Uma coisa é certa: qualquer definição [de Direito Tributário] que se pretenda há de respeitar o princípio da unidade sistemática e, sobretudo, partir dele, isto é, dar como pressuposto que um número imenso de preceitos jurídicos, dos mais variados níveis e dos múltiplos setores, se aglutinam para formar essa mancha normativa cuja demarcação rigorosa e definitiva é algo impossível¹¹³.

Segundo Nogueira, a relação entre o Direito Tributário e o Direito Privado deve ser orientada na direção da harmonia: todos são ramos do Direito e, por isso, interpenetram-se na solução dos conflitos regulados pelo Ordenamento Jurídico. Segundo o autor,

O Direito Tributário tem por campo as relações obrigacionais entre fisco e contribuinte. As características de seu objeto material estão, pois, bem delineadas: é um ramo jurídico que disciplina as relações entre fisco e o contribuinte, que são direitos e obrigações de ordem pública e de natureza econômica. O Direito Privado, especialmente o Direito Civil, “regula os

¹¹² PEREIRA, C. A. G. *Idem*, p. 31.

¹¹³ CARVALHO, P. de B. *Obra citada*, p. 14.

direitos e obrigações de ordem privado concernentes às pessoas, aos bens e às relações” (art. 1º do Código Civil [de 1916])¹¹⁴.

O Direito Privado é ramo juridicamente bem desenvolvido, que apresenta institutos bem delineados e aptos a disciplinar fenômenos jurídico-patrimoniais entre particulares. Esses institutos foram idealizados em acordo com os objetivos próprios àquele ramo jurídico, contudo, esses mesmos institutos podem e são utilizados pelo Direito Tributário, porque ao direito tributário incumbe outros objetivos, quais sejam, tributar manifestações econômicas gradualmente, garantindo-se a segurança jurídica nas relações entre Fisco e contribuintes¹¹⁵. Tanto isso é possível que o legislador tributário deles se utiliza na edição das regras-matrizes de incidência tributária.

Contudo, há uma condição para o emprego (não conflituoso) desses institutos estranhos ao Direito Tributário: quando a lei tributária a eles se refere. Explica Nogueira

Assim, por exemplo, para tributar a operação econômica ou a circulação das mercadorias, já categorizada pelo Direito Privado como compra e venda ou consignação, a lei fiscal declara como fato gerador a venda ou consignação de mercadorias, feita por comerciante, industriais inclusive produtores. Naturalmente, citando essas categorias do Direito Comercial, o Direito Tributário manda que o intérprete se dirija a êsse ramo quando necessite conhecer as características ou contornos desses institutos. Portanto, em tais caso, a estrutura de Direito Privado desses institutos é evidentemente vinculante dentro do Direito Tributário, porque o Direito Tributário a adota¹¹⁶.

¹¹⁴ NOGUEIRA, R. B. Obra citada, p. 52.

¹¹⁵ NOGUEIRA, R. B. Idem, p. 52-54.

¹¹⁶ NOGUEIRA, R. B. Idem, p. 57-58. Falcão concorda com essa posição, na medida em que a hipótese tributária (fato gerador para o autor) pode ser descrita a partir de formas de direito privado (*nomen juris*) e enumerações exemplificativas ou taxativas. Quando o direito tributário se vale de institutos de outros ramos do Direito, ou ciência, o intérprete-aplicador deve se vincular ao conceito elaborado pelo ramo do saber específico, sem perder de vista importantes princípios do Direito Tributário, como o da chamada interpretação econômica da lei tributária. No caso das enumerações, o intérprete deverá encontrar os caracteres comuns aos exemplos legais a fim de elaborar um conceito geral pretendido pelo legislador. A operacionalidade dessa solução, todavia, dependerá da natureza da enumeração. Se ela for exemplificativa, será possível encontrar caracteres comuns, possibilitando a elaboração de um conceito geral; caso a enunciação seja taxativa, será inviável a síntese de elementos comuns aos exemplos legais, não havendo que se falar em conceito geral. Em ambos os casos, o intérprete declarará o conteúdo e o alcance da hipótese de incidência, empregando inclusive a interpretação extensiva ou restritiva, expedientes que não criam ou inovam a norma, mas revelam a *mens legis*. FALCÃO, A. A. Obra citada, p. 13-17. Com a devida vênia, discordamos da posição do insigne autor, porque, como vimos acima, o princípio da tipicidade fechada implica a taxatividade das hipóteses de incidência selecionadas, não havendo que se falar em enumerações exemplificativas: sob pena de violação ao princípio da legalidade estrita, o intérprete-aplicador não está autorizado a elaborar cláusula geral de tributação visando alcançar fatos não previstos.

Por essa razão afirma-se que as normas de tributação são de pressuposição¹¹⁷, porque elas freqüentemente se referem a realidades, conceitos, institutos disciplinados por ramos jurídicos, cabendo ao Direito Tributário tão-somente lhes atribuir efeitos tributários. Essa orientação foi incorporada pelo artigo 109 do Código Tributário Nacional: “*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*”.

Portanto, o legislador poderá alterar os efeitos que o Direito Tributário atribui aos institutos de outros ramos jurídicos (nunca o intérprete-aplicador), mas não poderá lhes modificar o conceito (qualificação jurídica). Nesses casos, o legislador tributário encontra barreira intransponível, porque a Constituição Federal, ao debuxar os arquétipos constitucionais dos tributos, refere-se a conceitos extratributários para definir a repartição de competências tributárias, incorporando o sentido que apresentam nos respectivos ramos de origem. Desse modo, será inconstitucional a alteração conceitual promovida pelo legislador, porque o exercício dessa competência viola o pacto federativo e o princípio da autonomia municipal, na medida em que o legislador redefiniria a repartição de competências tributárias. Essa proibição decorre inclusive do artigo 110 do Código Tributário Nacional, que transcreveremos para facilitar a compreensão: “*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*”.

Quanto aos conceitos extratributários empregados pelo legislador ordinário, mas não empregados pelo Constituinte, que não resultem em transbordamento dos arquétipos constitucionais, é possível pesquisar se a escolha dos ditos institutos realiza as finalidades próprias à tributação (arrecadar tributos de forma segura e isônoma); se não as realiza, é possível promover uma alteração da qualificação jurídica do instituto.

¹¹⁷ PEREIRA, C. A. G. Obra citada, p. 55-57.

3.4 A INTERPRETAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA

Para bem interpretar e aplicar o Direito Tributário é necessário conhecer os princípios que o orientam. Tais normas encontram-se na Carta Política, no chamado Sistema Constitucional Tributário, e têm por função ordenar a Soberania do Estado, no que diz com a atividade tributária.¹¹⁸

A imposição tributária (como as demais manifestações de vontade do poder público), no Estado de Direito, está, em primeiro plano, vinculada à Constituição. No Estado Federal, como o nosso, onde coexistem três esferas de competências autônomas de imposição, o legislador constituinte enfrenta maior problemática tributária, pois tem desde logo de **caracterizar, enumerar e pontilhar** os impostos cabíveis à União, aos Estados e aos Municípios. Do ponto de vista do Direito Tributário, a Constituição Federal, com agrupar as diferentes espécies tributárias, para poder distribuí-las, contém não só maior sistematização, como coloca todos os sistemas tributários federal, estaduais e municipais debaixo de um ordenamento geral e comum¹¹⁹.

O Constituinte consagrou importantes princípios para garantir o sobreprincípio da segurança no Direito Tributário¹²⁰, tais como o princípio da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade e da universalidade da jurisdição. Vimos que o princípio da legalidade é reforçado pela Constituição Federal no campo tributário, tornando-se o princípio da estrita legalidade, razão bastante para excluir técnicas interpretativas que impliquem a criação ou modificação de tributo. Se somente a lei em sentido estrito pode criar ou majorar tributos, não existindo lei instituidora, nada existe¹²¹.

Porém, segundo Nogueira,

O fato de que o tributo somente existe se criado por lei, não impediu que o nosso constituinte fôsse buscar inspiração na natureza econômica da tributação, mas por isso mesmo editou uma regra programática, dirigida ao legislador e indiretamente ao intérprete (...) Embora essa norma não se dirija diretamente ao intérprete, entretanto, ao interpretar a lei promulgada, o hermeneuta levará em conta que a própria Constituição quer que a **lei** considere a capacidade econômica; quer que a tributação seja proporcionada, e aí temos que ela reconhece a **natureza econômica das leis tributárias** e de certa forma indica o caráter de **justiça social** da tributação, isto é, que ela deve ser feita de acordo com a riqueza. Em nosso sistema se presume, pois que a lei já foi elaborada considerando êsses fatores e portanto, em princípio, resta aplicá-la, a não ser que contenha vício de inconstitucionalidade¹²².

¹¹⁸ NOGUEIRA, R. B. Obra citada, p. 2.

¹¹⁹ NOGUEIRA, R. B. Idem, p. 12-13

¹²⁰ CARVALHO, P. de B. *O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária*, p. 84 e ss.

¹²¹ NOGUEIRA, R. B. Obra citada, p. 23-25.

¹²² NOGUEIRA, R. B. Idem, p. 26.

Assim, a interpretação da lei tributária deve partir do direito posto, em especial da Lei Maior, observando-se os princípios constitucionais da capacidade contributiva e isonomia, bem como os princípios da legalidade estrita e tipicidade fechada. Na pesquisa a que se propõe, o intérprete deverá elaborar um juízo de adequação entre um fato jurídico (índice de capacidade contributiva) e a previsão hipotética da lei tributária, ou seja, verificará se o fato real reflete todos os critérios da hipótese tributária. Se não ocorrer a exata identidade entre o fato hipotético e o fato concreto, não nascerá a obrigação tributária. Esse é o sentido da interpretação das normas tributárias instituidoras de tributos, ou melhor, este é o limite da interpretação de tais normas: a verificação concreta da hipótese tributária¹²³.

3.4.1 A Teoria da Interpretação Econômica da Lei Tributária e o Abuso de Formas Jurídicas

Segundo Nogueira, no que diz respeito à liberdade de escolha do contribuinte para estruturar seus negócios, tal liberdade é justa e autorizada pelo ordenamento. No entanto, essa estruturação deve ser realizada mediante formas normais para que seja oponível ao Fisco.

O autor adverte:

Entretanto, se o contribuinte, abusando do direito ao uso das formas jurídico-privadas, empregar formas anormais, formas inadequadas, na estruturação de suas relações, com o intuito de impedir ou fraudar a tributação, tributação esta que, ao contrário, se o contribuinte tivesse seguido o caminho jurídico-privado correto, seria devida, estaremos frente ao caso de abuso de formas com o fito de evasão, nesse caso inoponível ao fisco.¹²⁴

Nogueira afirma que o princípio de que os tributos devem ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte reconhece que a tributação é um fenômeno de fundo econômico e, por isso, o objeto da atividade tributária são os fatos-signos presuntivos de riqueza, e não as formas jurídicas adotadas pelo

¹²³ NOGUEIRA, R. B. *Idem*, p. 114 e ss.

¹²⁴ NOGUEIRA, R. B. *Idem*, p. 65-66.

contribuinte. Tais formas são apenas instrumentos para revestir certos conteúdos econômicos¹²⁵.

Falcão, no mesmo sentido e complementando, esclarece que no Direito Tributário, o intérprete, além de utilizar as mesmas técnicas aplicáveis aos demais ramos jurídicos, tem uma especial preocupação com os fatos econômicos, que ensejaria uma peculiar consideração desses fenômenos. Essa peculiar consideração seria a aplicação da teoria da interpretação econômica ou funcional da lei tributária, autorizada pela noção de fato gerador (fato econômico ao qual o Direito atribui efeitos jurídicos, segundo o autor)¹²⁶. O intérprete estaria autorizado a tecer considerações econômicas para interpretar a lei tributária, enquadrando o caso concreto na hipótese tributária, superando a literalidade da norma jurídica, com vistas à *mens* ou à *ratio legis*.

Falcão explica que

... no mundo das relações econômicas, a cada intenção empírica, ou *intentio facti*, corresponde uma intenção jurídica, ou *intentio juris* adequada, que se exterioriza através de uma forma jurídica típica. Imagine-se que, para levar a cabo essa mesma *intentio facti*, o contribuinte adote uma forma jurídica completamente anormal ou atípica, embora não proibida pelo Direito Privado, com o único objetivo de, através da manipulação da *intentio juris*, obter o não pagamento, o menor pagamento ou o pagamento diferido no tempo de um tributo (*Steuervorteil*, vantagem fiscal), isto é, adotou-se uma forma economicamente inadequada com o único objetivo de provocar a evasão do tributo (*Steuerumgehung*)¹²⁷.

Ainda, segundo o autor, essa evasão é uma forma de fraude à lei e, no Direito Tributário, ela se torna especial por conta do mecanismo utilizado para combatê-la: a interpretação econômica.

Contudo, Falcão assinala que nem toda a vantagem tributária obtida pelo contribuinte é ilegal: somente é ilegal aquela vantagem decorrente da manipulação

¹²⁵ “Embora as formas de expressão do Direito sejam instrumentos jurídicos, no caso das leis tributárias, o conteúdo é incontestavelmente de natureza econômica, pois os índices de riqueza ou de capacidade contributiva é que são objeto da tributação.” NOGUEIRA, R. B. Idem, p. 43.

¹²⁶ FALCÃO, A. A. Obra citada, p. 27-32. No mesmo sentido Vanoni, para quem as regras de interpretação não podem ser usadas indistintamente nos ramos do Direito, porque há normas elaboradas pelo legislador e pela doutrina que tem aplicação universal, mas há também aquelas normas hermenêuticas que se dirigem a ramos específicos, porque levam em consideração aspectos materiais (conteúdo). Essas normas interpretativas específicas visam a relações determinadas da vida social para captar o exato sentido das normas de um ramo jurídico particular. *Apud* NOGUEIRA, R. B. Obra citada, p. 6-7.

¹²⁷ FALCÃO, A. A. Obra citada, p. 33.

do fato jurídico tributário, mediante o emprego de formas anormais, inadequadas ou atípicas¹²⁸.

Em vista disso, o autor restringe a aplicação da técnica:

É evidente que a interpretação econômica só se admitirá, em cada caso concreto, para corrigir situações anormais artificialmente criadas pelo contribuinte. Por outras palavras, através dela não se pode chegar ao resultado de, na generalidade dos casos, alterar ou modificar, por considerações subjetivas que o intérprete ou o aplicador desenvolvam no que respeita à justiça fiscal, um conceito adotado, pelo legislador. É a isso que se faz alusão, quando se assevera que a interpretação econômica não pode ter o efeito de uma *interpretatio abrogans*¹²⁹.

Nogueira também limitou a aplicação da técnica, aconselhando o seu uso como auxiliar da lei, em razão da adoção pelo Ordenamento Jurídico brasileiro do princípio da legalidade estrita, dela não podendo resultar a exigência de tributo não previsto em lei¹³⁰.

Segundo Falcão, a interpretação econômica não viola o princípio da legalidade tributária, porque *“Depurada de excessos e impropriedades, que se encontram em certo autores, a chamada interpretação econômica da lei tributária 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”*¹³¹. Na realidade, conforme o autor, essa técnica de interpretação seria consequência do próprio princípio da legalidade estrita, porque ele vincula a Administração tributária e o próprio contribuinte.

É importante ressaltarmos que Falcão e Nogueira relacionam a interpretação econômica da lei tributária ao abuso de formas jurídicas, manifestado pela inadequação entre a forma jurídica adotada pelo contribuinte na organização do ato ou negócio jurídico realizado e o resultado econômico por ele alcançado, motivada pela intenção de obter vantagem tributária.

¹²⁸ FALCÃO, A. A. Idem, p. 34-35.

¹²⁹ FALCÃO, A. A. Idem, p. 35. Para NOGUEIRA, *“Em nosso país, além do princípio da estrita legalidade não admitir essa evasão do texto tributário, a consideração econômica é mais função do legislador que do intérprete. Entre nós, em decorrência dos princípios constitucionais, a nosso ver, devemos utilizar os processos de interpretação que conduzam à ‘tipicidade tributária’ pois ela é que melhor garante o Direito e, portanto, mais fiel vinculação ao texto tributário”*. NOGUEIRA, R. B. Obra citada, p. 91.

¹³⁰ NOGUEIRA, R. B. Idem, p. 71.

¹³¹ FALCÃO, A. A. Obra citada, p. 17.

A interpretação econômica da lei tributária, segundo as premissas estabelecidas neste estudo, é inadmissível¹³². Ela importa na evasão ao texto legal em sua expressa determinação, em busca de diretrizes econômicas subjacentes à norma, a fim de garantir os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária.

Huck, no mesmo sentido, é incisivo quanto ao alcance da interpretação econômica da lei tributária

Muito embora fator de importância para a tributação, a capacidade contributiva não pode ser considerada como seu critério único, pois tal princípio de natureza econômica deve ser compatibilizado com o da legalidade. O intérprete não deve fazer uso de critério de capacidade econômica fora ou além do texto legal para fins de tributação. A capacidade contributiva não gera, por si só e automaticamente, uma obrigação tributária, que depende de previa autorização legal.¹³³

Ademais, a utilização de conceitos extratributários na edição das regras-matrizes de incidência é vinculante (conforme os artigos 109 e 110, do Código Tributário Nacional) e, por isso, o intérprete-aplicador não poderá reformar os conceitos disciplinados por outros campos do Direito, ampliando a hipótese tributária, na tentativa de se alcançar situações economicamente equivalentes revestidas por formas anormais, atípicas ou inadequadas.

Segundo Martins,

Devo lembrar que na minha concepção tridimensional da norma tributária, coloco o fato na Economia e em sua disciplina jurídica macroeconômica, que exsurge no Direito Econômico; a valoração nas Finanças Públicas e na sua disciplina jurídica, que é o Direito Financeiro, e a norma no próprio Direito Econômico. De tal concepção decorre que a norma tributária incide sobre uma realidade necessariamente econômica, já nascendo com o seu conteúdo real, nos estreitos limites de sua vinculação. Ao conteúdo econômico já idealizado pelo legislador ao se produzir a norma, não se acrescenta qualquer outro conteúdo também de natureza econômica, posto que ou a interpretação da norma se faz de acordo com a realidade que a fez nascer – e é essencialmente interpretação jurídica dentro dos limites dessa realidade – ou se faz acrescentando nova realidade não prevista pelo legislador, com o que se adiciona

¹³² Coelho explica que “... o legislador brasileiro aceitou as premissas da teoria da prevalência econômica consagrada no Código alemão (cuja exatidão, aliás, não se pode realmente negar), mas opôs sérias restrições à admissibilidade de todas as conseqüências dele extraídas. Especialmente opôs reserva de que a assemelhação das situações econômicas idênticas para fins de tributação idêntica deve partir sempre do legislador, ao expressamente desprezar a diversidade de formas jurídicas sob que se apresentam, e nunca do aplicador da lei, que ou está adstrito à linguagem desta ou bem então inova-a, assumindo papel de seu futor. Aplicação singela do princípio da reserva da lei em matéria fiscal”. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Interpretação econômica em direito tributário – prevalência do conteúdo sobre a forma – impossibilidade no direito brasileiro – princípio da legalidade*, p. 185-186.

¹³³ HUCK, H. M. Obra citada, p. 89.

novo comando legal, inexistente nas normas tributárias, em que a reserva é absoluta, violentando-se os princípios da tipicidade fechada e da legalidade estrita¹³⁴.

3.4.2 As Lacunas no Direito Tributário e a Integração Analógica

Outro tema relacionado à elisão tributária é o da existência de lacunas na lei tributária.

A lacuna jurídica relaciona-se ao comportamento do aplicador do Direito diante de uma situação não implícita ou expressamente disciplinada pelo Ordenamento Jurídico. Por outras palavras, refere-se àqueles casos em que uma conduta não é positivamente determinada como proibida, permitida ou obrigatória¹³⁵. A eliminação dessas lacunas deve ser realizada pelo legislador; no entanto, o intérprete-aplicador poderá colmatá-las mediante o emprego da analogia¹³⁶.

Segundo Lourival Vilanova, os casos não regulados diretamente pelo Direito podem ser submetidos ao âmbito de validade de uma norma geral includente ou uma norma geral excludente¹³⁷.

A norma geral-includente regula os casos não previstos mediante a analogia com os casos previstos (vale-se, portanto, de argumento por analogia). A norma geral-excludente vale-se do argumento *a contrario sensu* para (a) regular os casos não previstos atribuindo-lhes regime oposto ao sentido da norma particular ou (b) remeter os casos não previstos para um espaço juridicamente vazio¹³⁸.

¹³⁴ MARTINS, I. G. da S (coord.). *Elisão e Evasão Fiscal*, p. 129.

¹³⁵ PEREIRA, C. A. G. Obra citada, p. 43.

¹³⁶ Nogueira explica que na “**Interpretação analógica** – a situação de direito é clara, mas a de fato obscura, ou melhor, o texto descreve com clareza uma situação de fato e o intérprete pretende aplicá-lo a outra situação de fato, por ser análoga à descrita pelo texto. Portanto, a aplicação por analogia implica na apreciação do **estado de fato legal** e a comparação dêste com outro **estado de fato concreto**. Na interpretação por analogia fica patente: a) que o caso não está compreendido no quadro da lei, b) mas que deve ser tratado como se estivesse, por ser **concretamente análogo**”. NOGUEIRA, R. B. Obra citada, p. 105. No mesmo sentido, Huck, para quem “A analogia se caracteriza como procedimento pelo qual se atribui a um caso não regulado a mesma disciplina jurídica de um caso similar já regulado”. Para que se aplique a disciplina do caso regulado ao não regulado, é necessária a existência de uma similitude, identificada pela identidade entre a **ratio legis** do caso regulado e do não regulado. HUCK, H. M. Obra citada, p. 100.

¹³⁷ Apud PEREIRA, C. A. G. Obra citada, p. 43.

¹³⁸ “Bobbio demonstra o equívoco da noção de espaço juridicamente vazio, apontando que a liberdade não-protégida significa licitude do uso da força privada para garantir essa liberdade, já que o Estado se absteria de garanti-la (embora, ao mesmo tempo, pela irrelevância jurídica dessa liberdade, também não haveria o dever dos terceiros de tolerar o uso da força privada). Essa situação seria impossível diante da monopolização da força pelo Estado moderno. Bobbio afirma que, em ordenamentos onde não houvesse o monopólio da força pelo Estado, não haveria irrelevância jurídica porque seria juridicamente protegido o uso da força privada para assegurar a liberdade não-protégida”. PEREIRA, C. A. G. Idem, p. 44.

Os casos não disciplinados, portanto, podem se submeter a aplicação da norma geral-includente ou da norma geral-excludente. A lacuna não decorre da ausência de norma aplicável senão da inexistência de critérios que permitam escolher entre a aplicação do argumento por analogia ou o argumento *a contrario sensu*, vale dizer, entre a norma geral-includente e a norma geral-excludente.

A Carta Política atribui competências tributárias legislativas aos entes políticos para que criem deveres tributários principais e instrumentais. O exercício dessas competências tributárias legislativas, no entanto, nem sempre é exaustivo. Importa compreendermos qual o regime jurídico dessas omissões do exercício da competência tributária, pois desse exercício parcial de competência resultará necessariamente casos não regulados, portanto, lacunas tributárias¹³⁹.

Segundo Pereira, a solução desses casos deve ser orientada pelo princípio do exclusivismo, decorrência do princípio da tipicidade fechada

Xavier menciona que o direito tributário institui uma tipologia exaustiva dos deveres tributários. Nesse caso, não há lugar para lacunas. Há um catálogo definido dos deveres de recolher tributos ou de praticar outra conduta, com a vinculação desses deveres a certos pressupostos. Ao definir esse catálogo, a lei exclui da condição de pressuposto de dever tributário qualquer situação nele não incluída¹⁴⁰.

Esse raciocínio decorre do vínculo de implicação que liga o antecedente ao conseqüente da norma tributária. “*Lourival Vilanova explica que a implicação pode se dar de dois modos. Pode ser que vários pressupostos (A, A', A'') impliquem a mesma conseqüência (C). Pode ser também que um e somente um pressuposto (A) implique certa conseqüência (C). No primeiro caso, a implicação é dita **extensional**; no segundo, trata-se de implicação **intensiva**.*”¹⁴¹ A maioria das proposições jurídicas se ligam por vínculos extensionais, mas naqueles ramos do Direito em que vige o princípio da tipicidade fechada, como o Direito Tributário, a implicação é intensiva, porque o pressuposto da norma, como vimos, é necessário e suficiente (exclusivo) para desencadear os efeitos prescritos pela norma.

Quando o vínculo que liga a hipótese ao mandamento é de implicação intensiva, o argumento *a contrario sensu* é válido. Assim, o aplicador da norma, diante do caso não regulado, define o regime jurídico do caso omissis aplicando a

¹³⁹ PEREIRA, C. A. G. Idem, p. 45.

¹⁴⁰ PEREIRA, C. A. G. Idem, ibidem.

¹⁴¹ *Apud* PEREIRA, C. A. G. Idem, ibidem.

norma geral-excludente, que fará com que o caso não regulado receba tratamento oposto ao regulado, ou seja, o caso não regulado não é tributado¹⁴².

À mesma conclusão chegamos pela proibição da analogia no Direito Tributário. O argumento *a simili* (analogia) é o instrumento de que se serve a norma geral-includente para regular os casos não positivamente disciplinados: “*Segundo Bobbio, nos casos em que não se permite a extensão analógica, funciona imediatamente a norma geral exclusiva*”¹⁴³. Ora, o artigo 108, §1º, do Código Tributário Nacional, determina que “*O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei*”. Essa proibição está em acordo com o princípio da legalidade tributária, que determina que os deveres tributários devam ser sempre previstos em lei, pois a analogia é atividade integradora do ordenamento jurídico, inovadora do Direito. Como a norma é introduzida pelo juízo do aplicador no procedimento analógico, e não por lei em sentido orgânico-formal, viola-se o princípio da legalidade estrita.

Ressalvamos que podem existir lacunas a serem eliminadas pelo aplicador em relação às normas de conduta não-autônomas que interfiram nas normas que definem deveres tributários, porque o vínculo que relaciona o antecedente ao conseqüente dessas normas é de implicação extensional¹⁴⁴.

O artigo 111, do Código Tributário Nacional, reza: “*Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias*”. Desse dispositivo, é possível inferir-se que as normas que veiculam exonerações devem ser interpretadas literalmente, mas Pereira adverte que esse dispositivo não introduz norma geral de Direito Tributário, não gozando de *status* de lei complementar, apenas vinculando a exegese de lei tributária federal¹⁴⁵.

Ademais, o autor defende a interpretação sistemática das normas não-autônomas que reduzam ou excluam deveres tributários, em observância aos princípios da livre iniciativa, da capacidade contributiva, da isonomia e da certeza do direito, para que a compreensão do conteúdo daquelas normas se restrinja aos limites da *ratio* dos dispositivos que as prevêm. Se tais normas forem interpretadas

¹⁴² PEREIRA, C. A. G. *Idem*, p. 46.

¹⁴³ PEREIRA, C. A. G. *Idem*, p. 47.

¹⁴⁴ PEREIRA, C. A. G. *Idem*, p. 48.

¹⁴⁵ PEREIRA, C. A. G. *Idem*, *ibidem*.

extensivamente, poderão desequilibrar a distribuição dos ônus tributários ou a própria concorrência econômica¹⁴⁶.

Examinada a norma tributária em sentido estrito, o fenômeno da incidência, bem como os limites hermenêuticos, passamos ao estudo da evasão e da elisão tributária.

¹⁴⁶ PEREIRA, C. A. G. *Idem*, p. 48-49.

4 EVASÃO TRIBUTÁRIA

4.1 A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E A EVASÃO TRIBUTÁRIA

Os deveres de recolher tributo e a evasão tributária percorrem caminhos paralelos nas experiências jurídicas nacionais. Existe uma tensão natural e permanente entre a obrigação de pagar imposto e a criatividade do particular para deles fugir. Huck ensina que

A revolta e o inconformismo contra o pagamento de tributos são páginas que se repetem na história do homem. Desde o momento em que a contribuição feita ao soberano deixou de ser uma doação ou um voluntário presente, transformando-se em exigência do poder e obrigação do súdito, um conflito surdo e constante nasceu, deixando cicatrizes nas civilizações que se foram sucedendo. O homem, animal econômico produtor e acumulador de riquezas, transformado em contribuinte, de imediato começa a elocubrar formas para escapar ou reduzir o impacto do tributo sobre seu patrimônio¹⁴⁷.

No mesmo sentido, Dória explica que

A evasão coexiste, desde todos os tempos e em todos os quadrantes, com os sistemas tributário. É (muitos advertem irmã gêmea, ou bastarda, do tributo, dele sempre coeva e cuja erradicação total, não importa o grau de refinamento cultural e jurídico de um povo, seu fervor patriótico e esclarecimento cívico, repousa no desaparecimento de sua causa determinante – o tributo. Ideal esse utópico, visualizado por regimes políticos anárquicos, pelo milênio do marxismo e pelo cruel sucedâneo que lhe propuseram alguns financistas – a inflação dirigida. Registra a história, a seu turno, que a intensificação da repressão estatal e o aperfeiçoamento de sua aparelhagem fiscalizadora nem sempre produzem os resultados aguardados, explodindo não raro os protestos das populações submetidas.¹⁴⁸

Embora o contribuinte reconheça a importância das receitas tributárias para o Estado Democrático de Direito realizar os objetivos fundamentais a que se propõe, ele organiza seus negócios com o desiderato de suportar o menor ônus tributário, por vezes transgredindo os limites da lei. É certo que existe uma liberdade do contribuinte, decorrente dos princípios da legalidade tributária e autonomia da vontade, para conduzir sua vida econômica como melhor lhe convém, inclusive submetendo-se à tributação menos onerosa. “*O Estado deve assegurar esse direito, nos termos das garantias e dos direitos individuais. Reciprocamente, deve o Estado assegurar-se de que o cumprimento da lei tributária seja efetivo, que todos*

¹⁴⁷ HUCK, H. M. Obra citada, p. 1.

¹⁴⁸ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*, p. 22.

contribuam segundo sua capacidade econômica, para que a manutenção dos serviços a que o Estado moderno se propõe seja prestada na medida da exigência social."¹⁴⁹

No início do século XX, prevalecia o entendimento jurisprudencial de que se devia garantir ao indivíduo o direito de auto-organização, inclusive por formas anormais e inadequadas, com o único objetivo de reduzir ou eliminar a carga tributária, desde que não houvesse violação direta a normas legais¹⁵⁰.

Essa tendência, que se fundamenta nos princípios da legalidade estrita e tipicidade fechada, no sentido de garantir o exercício absoluto do direito de autogestão, mesmo que sem outra finalidade econômica, a não ser a própria intenção de não pagar impostos, foi paulatinamente abandonada: as legislações e jurisprudências nacionais sinalizam na direção de dificultar ou impedir que o particular fuja à tributação, impedindo a prevalência da forma sobre a substância, quando constatado que a forma adotada pelo contribuinte é vazia e tem objetivo único tributário¹⁵¹.

4.2 ELISÃO E EVASÃO TRIBUTÁRIA

4.2.1 A Proposta Tradicional

Segundo Dória,

Conceitua-se evasão fiscal **lato sensu** toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária. A ação ou omissão dos que estão adstritos à satisfação do dever fiscal resulta, por consequência, na supressão, diminuição ou adiamento de uma entrada financeira a uma pessoa jurídica de direito público (obrigação de pagar) e, excepcionalmente, no inadimplemento de obrigação tributária acessória (de fazer, não fazer ou suportar), que pode permitir ou ocultar a existência de evasão econômica primária. Destarte, direta ou indiretamente, o alvo primacial da evasão é sempre uma **receita** de natureza tributária¹⁵².

¹⁴⁹ HUCK, H. M. Obra citada, p. 3.

¹⁵⁰ HUCK, H. M. Idem, p. 4.

¹⁵¹ HUCK, H. M. Idem, ibidem.

¹⁵² DÓRIA, A. R. S. Obra citada, p. 21-22

A conduta evasiva do contribuinte se manifesta de formas variadas, dependendo do comportamento assumido pelo particular diante de um dever tributário potencial ou real.

A *evasão tributária omissiva* (intencional ou não) ocorre nos seguintes casos:

a) *evasão por inação*, em que o indivíduo deixa de praticar um ato ou negócio jurídico tipificado pela norma de tributária como pressuposto material para evitar a incidência do tributo. Trata-se de modalidade imprópria de evasão, na medida em que consiste na simples abstenção da prática de fato jurídico ao qual o direito atribui o dever de pagar imposto¹⁵³;

b) *evasão por transferência econômica do ônus tributário*, em que o particular (sujeito passivo de direito) normalmente transfere o encargo de pagar o tributo para outro particular (sujeito passivo de fato), normalmente o consumidor, mediante os fenômenos da repercussão dos tributos. É também modalidade imprópria de evasão, porque a Fazenda recebe o imposto devido, ainda que de contribuinte de fato¹⁵⁴;

c) *evasão por ignorância do dever tributário*, nessa hipótese, o contribuinte desconhece a existência da obrigação tributária, em virtude da complexidade do próprio sistema tributário, deixando de cumprir a obrigação nos termos legais¹⁵⁵;

d) *evasão por sonegação*, ocorre pela “... *inação consciente e voluntária do devedor, não saldando, no prazo e forma determinadas, suas obrigações fiscais já verificadas, ou abstando-se de fornecer elementos às autoridades*

¹⁵³ “Etimologicamente, talvez o termo *evasão* comporte tal significado. Em sua acepção técnica, no âmbito tributário, parece *inexato* distende-lo ao ponto de alcançar aquelas hipóteses, onde realmente se verifica uma **abstenção de incidência**. Isto porque, com a *evasão*, o fim colimado pelo contribuinte é **simultaneamente** (a) **atingir um resultado econômico** e (b) **evitar de alguma forma o ônus fiscal dele decorrente**.” DÓRIA, A. R. S. Idem, p. 34.

¹⁵⁴ “Nesse repasse do gravame não se apura, a exemplo do caso anterior [*evasão por inação*], uma frustração do vínculo entre fato gerador (*riqueza*) e adimplemento da obrigação tributária (*tributo*). Antes, ocorre uma deslocação do **status** do sujeito passivo econômico do tributo por sua transferência pelo mecanismo dos preços ou por convenção contratual particular, inoponível embora ao fisco. Certo, porém, que nessas circunstâncias há sempre a percepção quantitativa e temporânea pelo Estado do tributo, tal qual o configura a lei. Não se constata propriamente uma *evasão*, senão um problema de justiça fiscal, por tornar-se inequitativa a distribuição da carga tributária.” DÓRIA, A. R. S. Idem, p. 35.

¹⁵⁵ DÓRIA, A. R. S. Idem, p. 35-36.

*para que estas procedam ao lançamento cabível in concreto. Qualifica muito mais gravemente esta modalidade o fato de ser **intencional***¹⁵⁶.

A *evasão comissiva* (sempre intencional) poder ser:

a) *evasão ilícita*, que é “... a ação consciente e voluntária do indivíduo, tendente a, por meios ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo efetivamente devido”¹⁵⁷;

b) *evasão lícita* é “... concretizada na conduta individual preventiva, tendente a, por processos sempre lícitos, afastar, reduzir ou retardar a ocorrência do próprio fato gerador”.¹⁵⁸ consistente na ação preventiva do particular, pelo emprego de meios lícitos, pelo menos aparentemente ou não proibidos, para afastar, reduzir ou retardar a ocorrência do fato jurídico tributário.

Para Dória, a elisão se subdivide em:

(a) **elisão induzida pela lei** – o legislador conscientemente, prevalecendo razões extrafiscais, permite ou induz à prática de certas modalidades de negócios benevolamente tributados ou mesmo excluídos do círculo de incidência (reduções, isenções, não incidência em determinados casos) (...) Nesses casos de indução legal não há, em regra, necessidade de o indivíduo amoldar os resultados econômicos, que visa, às formas jurídicas mais adequadas do prisma fiscal. Os resultados objetivados são **diretamente** atingidos, sem alteração da estrutura negocial com que normalmente vêm revestidos, porquanto a lei, de modo ineludível, assim os quer beneficiar. Destarte, poder-se-ia denominar tal elisão de **imprópria** (...) (b) **elisão resultante de lacunas da lei** – o legislador, que não pode ser onipotente, deixa malhas e fissuras no sistema tributário, inclusive nos próprios casos em que deseja permitir uma elisão para específicos propósitos, por onde escapam à tributação determinados fatos moldados juridicamente pela inesgotável engenhosidade dos contribuintes, ou de seus assessores, da forma a mais benéfica fiscalmente, sem, contudo, os desnaturar a ponto de não mais terem, por conveniência da tributação, a eficácia econômica ou utilidade negocial que incita à sua realização (...) A autêntica elisão fiscal, aquela que apresenta problemas de legitimidade jurídica e correção ética, é, pois, esta, porquanto, seria o caso ocioso demorar-se na análise e avaliação desses mesmos pressupostos no tocante a uma economia tributária que o próprio **legislador declaradamente permite e até mesmo estimula**.¹⁵⁹

¹⁵⁶ DÓRIA, A. R. S. Idem, p. 36.

¹⁵⁷ DÓRIA, A. R. S. Idem, p. 37-39. “Na evasão ilícita, ou fraude em sentido genérico, atinge-se o resultado econômico colimado, mas, a meio caminho de sua exteriorização efetiva ou após esta, o contribuinte se vale 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.” DÓRIA, A. R. S. Idem, p. 39.

¹⁵⁸ DÓRIA, A. R. S. Obra citada, p. 38-39. “Na evasão legítima, ou **strictu sensu**, que melhor soaria como elisão ou economia fiscal, o agente visa a certo resultado econômico mas, para elidir ou minorar a obrigação fiscal que lhe está legalmente correlata, busca, por instrumentos sempre lícitos, outra forma de exteriorização daquele resultado dentro do feixe de alternativas válidas que a lei lhe ofereça, prevendo não raro, para fenômenos econômicos substancialmente análogos, regimes tributários diferentes, desde que diferentes as roupagens jurídicas que os revestem.” DÓRIA, A. R. S. Idem, p. 39.

¹⁵⁹ DÓRIA, A. R. S. Idem, p. 49-53.

No que concerne a terminologia empregada pela doutrina, Huck ensina que

A evasão ilícita, praticada pelo contribuinte após o nascimento da obrigação tributária, é conhecida na doutrina sob distintas expressões, todas elas guardando conteúdo semelhante, tais como evasão ilegal ou fraude fiscal, implicando em todos os casos a presença da intenção dolosa de fugir ao pagamento do imposto devido. Em contrapartida, a evasão dita lícita, é consignada nos trabalhos doutrinários também por formas diversas, tais como elisão fiscal, elusão, evasão legítima ou legal, fraude lícita, economia fiscal, planejamento tributário, evasão permitida, negócio fiscalmente menos oneroso, dentre outros.”¹⁶⁰.

No Brasil, prevalecem as expressões elisão e evasão tributária para designar as condutas que visem obter vantagens tributárias de forma lícita e ilícita, respectivamente. Mais importante que o emprego de termos distintos para designar esses fenômenos é compreender que são institutos diferentes de Direito Tributário, cujos regimes jurídicos são opostos. No entanto, são ambas espécies do gênero evasão tributária *lato sensu* e podem ser definidas, na generalidade dos casos, com relativa precisão.

O primeiro dos critérios que as distingue consiste nos *meios utilizados* pelo particular em cada uma das condutas. A elisão é organizada por meios, pelo menos formalmente, lícitos; a evasão, por outro lado, reveste-se de meios ilícitos ou fraudulentos. “*Na fraude fiscal, opera-se a distorção no momento da incidência tributária, ou após, enquanto na elisão, o indivíduo atua sobre a mesma realidade, mas, de alguma forma, impede que ela se realize, transformando o fato imponible ou gerador do tributo.*”¹⁶¹ A licitude de meios, portanto, é necessária mas insuficiente para caracterizar a elisão tributária.

Além da licitude dos meios empregados como fator de distinção entre evasão e elisão tributária, a doutrina se refere a um *critério cronológico* ou *temporal*. “*Na avaliação cronológica, em que o fator tempo marca a fronteira do lícito e do ilícito, há que se verificar quando foram praticados os atos destinados a evitar, reduzir ou retardar o pagamento do imposto, ou seja, investiga-se se foram cometidos antes ou depois da ocorrência do respectivo fato imponible.*”¹⁶² Se os atos jurídicos praticados

¹⁶⁰ HUCK, H. M. Obra citada, p. 19-20.

¹⁶¹ HUCK, H. M. Idem, p. 27. No mesmo sentido Dória, para quem “*O primeiro aspecto substancial que as extrema, é a natureza dos meios eficientes para sua consecução: na fraude, atuam meios ilícitos (falsidade) e, na elisão, a licitude dos meios é condição sine qua non de sua realização efetiva.*” DÓRIA, A. R. S. Obra citada, p. 58.

¹⁶² HUCK, H. M. Obra citada, p. 28. No mesmo sentido Dória: “*O segundo aspecto, de maior relevância, é o do momento da utilização dos meios: na fraude,, opera-se a distorção da realidade*

forem anteriores à incidência da norma tributária, a conduta poderá ser elisiva; no entanto, se os atos forem celebrados posteriormente à incidência da norma tributária, estar-se-á diante de conduta evasiva. Não havendo subsunção da conduta do particular à hipótese tributária, a norma que prevê o tributo não incidirá e, por isso, o tributo terá sido evitado legalmente.

Precisamos esclarecer que a natureza dos meios empregados pelo particular, bem como o momento em que ele pratica tais atos são critérios idôneos para apartar a elisão da evasão tributária, mas não se pode afirmar o mesmo a respeito das intenções do particular, como critério subjetivo identificador. O contribuinte tanto ao evadir como ao elidir a norma tributária tem em mira obter economia de imposto, não pagando o tributo, pagando-o a menor ou em condições mais vantajosas. Se em ambas as condutas a intenção do agente é a mesma, não é possível utilizá-la como critério de distinção.¹⁶³

Segundo Huck, a Organização Econômica de Cooperação e Desenvolvimento (OECD) divulgou importante estudo, na década de 80, sobre características que, segundo Ordenamentos Jurídicos de diversos países, qualificariam a elisão, mas não a evasão:

... (i) a presença de uma artificialidade negocial indicando que as transações, atos e negócios componentes do esquema analisado não ocorreriam da mesma forma se não houvesse a preocupação com o não-pagamento de imposto, ou seja a busca de uma economia fiscal, (ii) tais esquemas buscam frequentemente obter vantagens das lacunas da lei ou utilizam-se de institutos jurídicos dando-lhes finalidades distintas daquelas com que foram concebidos e (iii) o sigilo transforma-se em componente importante nesses esquemas, notando-se que os chamados consultores tributários oferecem a seus clientes estruturas pré-concebidas de elisão fiscal, impondo ao contribuinte a manutenção de sigilo dos fatos pelo maior espaço de tempo possível¹⁶⁴.

econômica no instante em que ou depois que ele já se manifestou sob a forma jurídica descrita na lei como pressuposto de incidência. Ao passo que, pela elisão, o agente atua sobre a mesma realidade antes que ela se exteriorize, revestindo-a da forma alternativa não descrita na lei com pressuposto de incidência. DÓRIA, A. R. S. Obra citada, p. 58.

¹⁶³ Nessa direção, Malerbi afirma "... a intenção do particular é sempre a mesma a de pagar menos tributo em qualquer das figuras mencionadas pela doutrina, não servindo, por conseguinte, para diferenciar a elisão de suas figuras afins. A intenção do particular de pagar menos tributo, é a mesma, seja quando simplesmente deixa de praticar o negócio que viria a colocá-lo naquela posição da qual decorre uma tributação, seja mesmo quando ele simplesmente deixa de pagar um tributo devido." MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão Tributária*, p. 22.

¹⁶⁴ HUCK, H. M. Obra citada, p. 32.

Ademais, a conduta elisiva tem em mira o seu enquadramento na lei, pois persegue o regime jurídico oposto ao da evasão tributária, qual seja o da oponibilidade das condutas em face do Fisco.

Embora existam esses critérios objetivos para distinguirmos a elisão da evasão, há casos em que as fronteiras pairam sobre uma zona cinzenta de difícil delimitação de contornos. Em razão disso, o tratamento dessas condutas é bastante variado nas ordens jurídicas nacionais, demonstrando que a determinação dos limites e dos efeitos, bem como das políticas tributárias que as combatem são fruto da experiência particular de cada país. Contudo, ressalta Huck,

Não seria exagero afirmar que a elisão distingue-se da evasão tão-somente por uma questão de tempo. Essa diferença é posta não no sentido de que a fuga ou redução do imposto teria uma outra característica se ocorrida antes ou depois da ocorrência do fato imponible, como antes já comentado, mas sim por uma questão de tempo histórico, pois um planejamento tributário específico, em certo momento, pode ser considerado como elisão fiscal, segundo um sistema tributário nacional e, sendo detectado e identificado pelas autoridades fiscais, passa a ser por eles expressamente proibido, transformando-se, desse ponto em diante, em evasão.¹⁶⁵

Portanto, segundo o autor,

Para fugir ao alcance da norma e do tributo que ela lhe impõe, o contribuinte pode escolher dentre dois caminhos alternativos: ou desvia-se do campo da tributação, fugindo ao alcance da norma tributária, ou, já sujeito a sua incidência, utiliza-se de meios ilícitos para impedir, reduzir ou retardar o recolhimento do imposto devido, pela descaracterização do fato gerador ou pela redução da base de cálculo do tributo¹⁶⁶.

Ainda que se possa discutir a licitude da primeira opção, é evidente que a segunda hipótese é fraudulenta, absolutamente contrária ao Direito. De fato, sendo o tributo obrigação de direito público *ex lege*, cujo nascimento depende exclusivamente da incidência da norma tributária, se a dita regra for regularmente instituída (critérios e determinações claros editados conforme o devido processo legislativo), caberá ao particular escolher alternativamente entre condutas legais oneradas, menos oneradas ou não-oneradas.

¹⁶⁵ HUCK, H. M. *Idem*, p. 33.

¹⁶⁶ HUCK, H. M. *Idem*, p. 34.

4.2.2 Elisão Tributária Eficaz e Ineficaz: a proposta de César A. Guimarães Pereira

A doutrina tradicional, embasada nos ensinamentos de Antônio Roberto Sampaio Dória, distingue as condutas omissivas e comissivas do contribuinte tendentes a eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de imposto em evasivas ou elisivas, a depender da licitude dos meios jurídicos adotados e do momento da prática dos atos em relação ao fenômeno da incidência da norma tributária. Essa classificação, contudo, não é única.

Pereira classifica os atos evasivos *lato sensu* em elisão tributária eficaz, elisão tributária ineficaz ou evasão tributária. Essa classificação, segundo o autor,

É útil, na medida em que se podem identificar distinções de regime jurídico entre as elisões tributárias **eficaz** e **ineficaz**, a divisão do conceito de elisão tributária em duas categorias. Por um lado, a denominação comum afirma a licitude dos comportamentos do particular nas duas categorias (apartando-as da evasão tributária). Por outro lado, a denominação comum afirma a **licitude** dos comportamentos do particular nas duas categorias (apartando-as da evasão tributária). Por outro, o conceito intermediário de elisão tributária **ineficaz** presta-se a delimitar a **fronteira** entre elisão tributária eficaz e a evasão tributária. Por fim, não deixa de refletir a existência de **três** regimes jurídicos distintos¹⁶⁷.

O autor explica em que casos é possível praticar a conduta elisiva, ampliando o conjunto de possibilidades jurídicas:

A elisão tributária se processa através de negócios indiretos que permitem ao particular construir os fatos de modo a, mantendo substancialmente os resultados econômicos pretendidos em sua atividade, deixar de enquadrar sua conduta em conceito estrutural empregado pela norma tributária que colhe o negócio direto correspondente à sua atividade. O particular obtém esse resultado através do enquadramento da sua conduta: (a) em área de omissão legislativa, (b) em hipótese de incidência de norma tributária cujo mandamento preveja dever tributário mais favorável, (c) em hipótese de norma não-autônoma relativa a isenção, imunidade ou outra forma de exoneração total ou parcial do dever tributário, ou (d) em hipótese de norma não-autônoma relativa ao cumprimento do dever tributário¹⁶⁸.

4.2.2.1 Critérios de identificação da elisão tributária

Pereira apresenta o seguinte conceito provisório de elisão tributária:

¹⁶⁷ PEREIRA, C. A. G. Obra citada, p. 24-25. No que se refere à evasão tributária, o autor acompanha a teoria tradicional, entendendo ser a espécie ilícita e inoponível ao Fisco.

¹⁶⁸ PEREIRA, C. A. G. Idem, p. 177. Ressalvamos que, segundo Greco, não constituem condutas elisivas: a) as condutas ilícitas; b) as condutas induzidas ou desejadas pelo ordenamento, aqueles tributos com objetivos extrafiscais; c) as condutas positivamente autorizadas, denominadas de opção fiscal. GRECO, M. A. Obra citada, p. 76-103.

Trata-se de (1) conduta do particular consistente em (2) construção de um fato através de uma (3) forma jurídica lícita que (4) propõe ao Estado uma qualificação jurídica (enquadramento do fato construído em hipótese normativa ou em área de omissão legislativa) visada pelo particular, (5) tributariamente mais favorável que a hipótese normativa referente a fato jurídico-tributário (6) correspondente a uma equivalente manifestação de capacidade econômica ou de referibilidade estatal¹⁶⁹.

O primeiro dos critérios para identificarmos a elisão tributária é o de que a *conduta elisiva contém uma proposta de qualificação jurídica*.

A elisão ocorre no plano do fato jurídico tributário. O particular interpreta as normas tributárias e organiza o fato jurídico tributário com o fito de enquadrá-lo na hipótese de incidência de sua interpretação. Daí porque o particular só pode organizar a elisão em relação ao antecedente da regra-matriz (pressupostos), ainda que em relação à norma não-autônoma que atinja o conseqüente da norma de tributação. Observamos que a elisão exige liberdade de ação: não havendo autonomia da vontade, não é possível o contribuinte organizar os seus negócios segundo lhe pareça adequado¹⁷⁰.

A elisão importa em uma proposta de subsunção, ou ausência dela, portanto, uma proposta de qualificação jurídica dos fatos reais praticados pelo contribuinte, de modo que a Administração tributária e o Poder Judiciário reconheçam que não ocorreu a subsunção do fato construído à norma, ou que a subsunção ocorreu conforme planejado pelo contribuinte. Essa proposta, pois, tem uma exteriorização formal (forma jurídica adotada pelo contribuinte), não vinculante para o Fisco nem para o Poder Judiciário, quando a interpretação do particular sobre a hipótese de incidência for incorreta, mas ela se torna definitiva pela inércia da Administração tributária. Desse modo, fica claro que *"... a incidência ou não da norma tributária deriva unicamente da configuração do fato jurídico-tributário e da interpretação da*

¹⁶⁹ O autor, ao inserir no item seis a expressão "referibilidade estatal", admitiu, pelo menos em tese, a possibilidade da conduta elisiva visar à economia de tributos vinculados: *"No caso de tributos vinculados, dificilmente poderia haver elisão fiscal que não fosse reconduzível, na verdade, a uma abstenção de realização do fato imponible. A atuação descrita na hipótese de incidência é do Estado, não do particular. O particular não detém liberdade (fática) para determinar como a atuação do Estado ocorrerá. Resta-lhe, no mais das vezes, apenas optar por obter a atuação estatal a ele direta ou indiretamente referida ou por não obtê-la. Há casos em que mesmo isso é impossível: em relação à contribuição de melhoria, não é possível sequer a abstenção de incidência. A valorização do imóvel é fato alheio ao particular. A alienação do imóvel para evitar a incidência da contribuição de melhoria não suprime o tributo, apenas o transfere para o adquirente. Assim, em tese, nada impede que se pratique conduta elisiva também em relação a tributos vinculados. Porém, dificilmente seriam verificados os requisitos para a configuração da elisão nesses casos"*. PEREIRA, C. A. G. Obra citada, p. 202.

¹⁷⁰ PEREIRA, C. A. G. Idem, p. 191.

*norma tributária. A intenção de elidir, contida na proposta de qualificação jurídica, não acarreta nenhuma alteração na operação lógica de subsunção*¹⁷¹.

O segundo critério de identificação da elisão é o *emprego de forma lícita*.

É imprescindível que os meios empregados na construção da conduta sejam lícitos; caso contrário, a conduta será evasiva. Normalmente, a referência à licitude de meios como critério objetivo para alcançar uma economia de imposto é acompanhada de outro requisito, o temporal, que implica o uso de meios lícitos anteriormente à ocorrência do fato jurídico tributário.

No entanto, a elisão, em acordo com a proposta deste trabalho, pode se dar depois de verificada a incidência de norma¹⁷², e nesse caso não terá por objetivo evitar o surgimento da relação tributária, senão suprimir ou reduzir o objeto da prestação tributária surgida, alterando-se o seu modo de cumprimento. Também nessa situação, devem ser empregados meios lícitos¹⁷³.

O terceiro critério é o da *manifestação equivalente de capacidade econômica*.

O conceito de elisão tributária só se torna operacional ao Direito Tributário na medida em que não represente simples abstenção de realização de fato jurídico tributário.

Pereira ensina que

Sob o ponto de vista da incidência da norma tributária, não há diferença entre a abstenção de realização do fato jurídico tributário e a elisão tributária por ausência de subsunção. Em ambos os casos, a conduta praticada pelo particular não se enquadra em nenhuma hipótese de incidência e, portanto, não configura fato imponible. Porém, conceito de elisão com essa amplitude não representaria nenhum instrumento para a solução de problemas. Daí aludir-se à **proposta de qualificação jurídica**: na mera abstenção de realização do fato imponible, não há nem construção dos fatos nem proposta de subsunção ou ausência de subsunção. A conduta do particular corresponde estritamente à não realização do fato imponible¹⁷⁴.

¹⁷¹ PEREIRA, C. A. G. Idem, p. 192.

¹⁷² “A doutrina amparada no critério objetivo divulgado no Brasil por Rubens Gomes de Souza indica que a distinção fundamental entre a elisão e a evasão tributárias está no momento da prática da conduta elisiva, sempre antes da ocorrência do fato imponible. Nesse sentido, alude-se freqüentemente à opinião de Amorós Rica, para quem ‘**A elisão para nós é não entrar na relação fiscal. A evasão é dela sair. Exige, portanto, estar dentro, haver estado ou podido estar em algum momento**’. Parece-nos que esse critério é insuperável em relação à elisão tributária destinada a evitar a ocorrência do fato jurídico-tributário ou a sua ocorrência de modo a que se enquadre em hipótese de tributação mais favorável. Deixa, porém, de abranger os casos de elisão tributária relacionada com normas não-autônomas que afetem o modo de cumprimento do dever tributário. Como se apontou, parece-nos que a construção do fato jurídico-tributário de modo a enquadrar-se nessas normas caracteriza também elisão tributária.” PEREIRA, C. A. G. Idem, p. 202-203.

¹⁷³ PEREIRA, C. A. G. Idem, p. 195.

¹⁷⁴ PEREIRA, C. A. G. Idem, p. 197.

A diferença entre a elisão tributária e a abstenção da prática do fato imponible está em que, na elisão, a conduta praticada pelo particular manifesta capacidade econômica (não necessariamente capacidade contributiva) ou de referibilidade à atuação estatal similar àquela revelada pelo fato jurídico tributário não praticado¹⁷⁵.

O quarto critério de identificação da conduta elisiva é a *produção de vantagem fiscal*.

A proposta construída e apresentada pelo particular com vistas à hipótese tributária ou à área de omissão legislativa deve conferir ao ato praticado um regime jurídico mais vantajoso em comparação ao regime jurídico do fato jurídico tributário não praticado pelo particular. A vantagem decorre da supressão ou da redução do objeto do dever tributário¹⁷⁶.

Haverá supressão do dever tributário, quando o particular induzir o enquadramento de sua conduta em área de omissão legislativa, evitando o surgimento de qualquer dever tributário, ou quando o particular organizar a sua conduta com o objetivo de subsumi-la a norma de conduta não-autônoma de isenção ou imunidade, que altere a hipótese tributária da norma autônoma, de modo a impedir a incidência da regra-matriz.

Por outro lado, há redução do dever tributário se o fato produzido se enquadrar em hipótese de norma não-autônoma que modifique as determinações do mandamento da norma de tributação, havendo redução da expressão econômica do dever tributário; ou também, se a conduta do particular subsumir-se a norma legal que preveja a redução dos deveres instrumentais, caso em que a vantagem resulta da diminuição do custo ao cumprimento dos tais deveres¹⁷⁷.

O quinto e último critério identificador da elisão tributária é o da *construção do fato jurídico tributário mediante conduta simulada ou negócio jurídico indireto*. Devido à complexidade desse critério, nós o analisaremos à parte.

4.2.2.2 A construção do fato jurídico tributário: negócios jurídicos indiretos e simulação

¹⁷⁵ PEREIRA, C. A. G. *Idem*, p. 197-199.

¹⁷⁶ PEREIRA, C. A. G. *Idem*, p. 199.

¹⁷⁷ PEREIRA, C. A. G. *Idem*, p. 199-201.

A maior parte das concepções acerca da elisão tributária a relaciona a utilização de formas jurídicas anormais, atípicas, inadequadas à sua finalidade ordinária, artificiosas, para não realizar o fato jurídico-tributário. É comum a alusão a manipulações ou adaptações do fato jurídico tributário, mediante a escolha de formas jurídicas estranhas, a fim de obter vantagem tributária¹⁷⁸.

Ao examinarmos a interpretação econômica da lei tributária, vimos que essa técnica, segundo Nogueira e Falcão, deve ser aplicada quando o particular revestir inadequadamente seus negócios jurídicos (incompatibilidade entre *intentio facti* e *intentio juris*) com o único objetivo de evitar o ônus fiscal. Nesse caso, deveria ser declarada a ineficácia da conduta. Advertimos, entretanto, que essa inadequação deve ser aferida concretamente, porque é possível que a forma jurídica adotada seja incompatível com a finalidade típica prevista abstratamente pelo Ordenamento Jurídico, mas seja compatível com as finalidades perseguidas pelas partes¹⁷⁹.

O conceito de elisão acima proposto apresenta como um de seus caracteres a construção dos fatos jurídicos tributários. Essa construção referia-se à utilização do negócio jurídico indireto e da simulação.

No Brasil, as concepções de Alberto Xavier e Sampaio Dória, que são aceitas pela maioria da doutrina, relacionam a problemática da elisão tributária à construção da conduta do particular a partir da escolha de formas jurídicas. Essa construção far-se-ia pelo emprego de negócios simulados e negócios jurídicos indiretos, de modo a evitar a subsunção dos atos jurídicos praticados às hipóteses tributárias. Ambos aceitam a idéia de que a elisão tributária (negócio fiscalmente menos oneroso, segundo Xavier) tem a natureza de negócio jurídico indireto¹⁸⁰.

4.2.2.2.1 O negócio jurídico indireto

¹⁷⁸ PEREIRA, C. A. G. *Idem*, p. 203.

¹⁷⁹ PEREIRA, C. A. G. *Idem*, *ibidem*.

¹⁸⁰ PEREIRA, C. A. G. *Idem*, p. 204. No mesmo sentido se posiciona Malerbi, para quem "... o que existe na elisão tributária é precisamente uma manipulação de formas jurídicas para atingir-se determinado resultado econômico, que pode sofrer tributação mais ou menos gravosas". MALERBI, D. P. M. Obra citada, p. 24.

O negócio indireto não é uma categoria autônoma de negócio jurídico, porque não há regime jurídico próprio a discipliná-lo, na medida em que tais negócios são essencialmente contingentes. Não obstante a sua falta de autonomia, o negócio indireto tem grande relevância jurídico-econômica, na medida em que sua utilização está intrinsecamente relacionada ao seu caráter instrumental.¹⁸¹

Rosa explica que *“Esta função instrumental constitui o caráter peculiar dos negócios indiretos, traduzida como o resultado (situação objetiva, prevista e desejada pelas partes) alheio (atípico) com relação à modalidade do negócio realizado”*¹⁸².

O negócio jurídico indireto se vale de espécie típica de negócio jurídico, mas mira objetivo atípico em relação à espécie própria adotada pelos contratantes: *“... no negócio indireto, o objetivo refletido na declaração não é pleno: há um objetivo adicional, que pode não ser plenamente retratado na forma jurídica adotada.”*¹⁸³

O negócio indireto se verifica quando *“As partes do negócio, de modo consensual, buscam imediatamente o regime jurídico do negócio jurídico indireto (ou seja, o regime que corresponde à estrutura formal realizada) e, indiretamente, outros objetivos, distintos dos que tipicamente conduzem à adoção das estruturas formais utilizadas”*¹⁸⁴.

Rosa assim define o instituto em exame:

O negócio indireto é negócio típico, realizado segundo a estrutura deste e com observância de seu regime jurídico próprio, com vistas a um resultado ulterior atípico, ou seja, um resultado não próprio da modalidade negocial escolhida, nisso consistindo seu caráter instrumental, possível de obter disciplina formal por via de interpretação construtiva, distinto dos contratos inominados, da simulação, do negócio abstrato e do negócio fiduciário. Desse, por que se trata (o negócio fiduciário) de negócio, sempre, atípico.¹⁸⁵

Greco sublinha o caráter típico do negócio indireto e afirma que

Em matéria tributária, não é raro encontrar casos em que o negócio indireto (que apresenta menor carga tributária) pode ser celebrado e pode encontrar a proteção do ordenamento, desde que mantido o seu perfil original. Em muitos casos, as partes obteriam a menor carga tributária, mas seriam obrigadas a suportar determinados efeitos indesejados. Por isso, certas

¹⁸¹ ROSA, Edgard L. Proença. *O negócio jurídico indireto e suas repercussões no Direito Tributário*, p. 135-136

¹⁸² ROSA, E. L. P. *Idem*, p. 136.

¹⁸³ PEREIRA, C. A. G. *Obra citada*, p. 208.

¹⁸⁴ PEREIRA, C. A. G. *Idem*, *ibidem*.

¹⁸⁵ ROSA, E. L. P. *Obra citada*, p. 138.

cláusulas são alteradas ou introduzidas com o intuito de neutralizar os efeitos indesejáveis do negócio jurídico típico. Ora, na medida em que cláusulas contratuais passam a ser introduzidas e alteradas e com isto modificam-se ou neutralizam-se os efeitos do negócio jurídico, ele deixa de ser típico e, portanto, deixa de ser um negócio indireto¹⁸⁶.

Os requisitos formais do negócio jurídico típico devem ser atendidos, caso contrário o negócio jurídico indireto será inválido. “*Nada obstante diferentes da simulação, os elementos do negócio jurídico indireto podem ser simulados, o que viciará o negócio. O mesmo se diga quanto à fraude.*”¹⁸⁷ Por outro lado, a validade do negócio jurídico indireto depende também da licitude do objetivo atípico pretendido pelas partes: caso busque finalidade ulterior proibida, será nulo o negócio indireto celebrado¹⁸⁸.

4.2.2.2.2 A simulação

Simular é mascarar, fingir, esconder a realidade. Os atos e negócios simulados implicam conluio, mancomunação, pois existe um acordo simulatório entre os contratantes para criar uma realidade externa enganosa.

Segundo Miranda,

... a simulação é um procedimento complexo a que as partes recorrem para a criação de uma aparência enganadora. Nesse procedimento, mediante uma só intenção, as partes emitem duas declarações: uma destinada a permanecer secreta e a outra com o fim de ser projetada para o conhecimento de terceiros, isto é, do público geral. A declaração, destinada a permanecer secreta, consubstanciada numa contradecaração ou ressalva, contata a realidade subsistente entre os simuladores.¹⁸⁹

Na simulação, há duas declarações que se anulam reciprocamente, não ocorrendo propriamente divergência entre a vontade real e a declaração, ou mesmo incompatibilidade entre a ação e a vontade. As partes, com uma única intenção, portanto, emitem duas declarações. Uma delas é destinada a produzir efeitos perante terceiros, criando-se a aparência de um ato ou negócio jurídico (declaração externa); a outra declaração é de conhecimento apenas das partes, e produz efeitos reais entre elas (declaração interna ou contradecaração).

¹⁸⁶ GRECO, M. A. Obra citada, p. 254.

¹⁸⁷ ROSA, E. L. P. Obra citada, p. 138.

¹⁸⁸ PEREIRA, C. A. G. Obra citada, p. 206.

¹⁸⁹ MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldino. *Teoria geral do negocio jurídico*, p. 115.

Miranda explica que

Para que se verifique o fenômeno simulatório são necessários dois elementos: um negócio jurídico, comum na sua forma externa, normalmente típico, e o acordo para simular. Mas a simulação não é apenas o somatório desses dois elementos. A intenção simulatória impregna-os de unidade ao ponto de se estabelecerem entre os dois “momentos” do procedimento simulado, o da “preordenação” e o da “atuação” da aparência, relações recíprocas de causa e efeito, de maneira a poder dizer-se que um não subsiste sem o outro e que os dois conspiram para a produção de um único resultado: a criação da aparência enganadora.¹⁹⁰

Sintetizando os elementos da simulação: (1) há uma vontade manifestada em duas declarações; (2) um pacto simulatório entre as partes; (3) objetivo de enganar terceiros.

A simulação pode ser classificada como absoluta ou relativa. Conforme Venosa ,

Há **simulação absoluta** quando o negócio é inteiramente simulado, quando as partes, na verdade, não desejavam praticar ato algum. Não existe negócio jurídico encoberto porque realmente nada existe. Não existe ato dissimulado. Existe mero simulacro de negócio: *colorem habet, substantiam mero nullam* – possui cor, mas a substância não existe (...) Na **simulação relativa**, pelo contrário, as partes pretendem realizar um negócio, mas de forma diferente daquela que se apresenta (*colorem habet substantiam vero alteram* – possui cor mas a substância é outra). Há divergência, no todo ou em parte, no negócio efetivamente efetuado. Aqui, existe ato ou negócio dissimulado, oculto, que forma um complexo negocial único¹⁹¹.

O Código Civil não definiu simulação, no que andou bem, determinando em que casos ela se verifica. O art. 167, §1º do Código Civil afirma que “*Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.*” Portanto, para que se verifique a simulação, será necessário que os atos ou negócios simulados se enquadrem em pelo menos uma dessas hipóteses.

Sublinhamos que o atual Código Civil comina nulidade aos atos e negócios jurídicos simulados, afastando-se da disciplina prescrita pelo Código Civil de 1916, que prescrevia anulabilidade. É a expressão categórica do código, no art. 167,

¹⁹⁰ MIRANDA, C. da P. U. Idem, p. 116.

¹⁹¹ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil*: parte geral, p. 473-474.

caput: “É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma”. Essa mudança foi importante como veremos à frente.

4.2.2.2.3 O negócio jurídico indireto e a simulação

O negócio jurídico indireto não envolve simulação fiscal. A doutrina afirma freqüentemente que no negócio indireto, em contraposição ao que ocorre na simulação, a vontade das partes corresponde ao ato praticado, à declaração. Os atos simulados, por outro lado, não corresponderiam à vontade das partes.

Na realidade, a simulação implica uma contradecaração velada, que nega os efeitos do ato celebrado pelas partes, requisito não presente no negócio indireto, porque a vontade é através dele integralmente manifestada. Assim, ao celebrarem negócio simulado, “*As partes praticam ostensivamente determinado negocio jurídico ou ato jurídico receptício (declarando sua vontade nesse sentido), mas, veladamente, formulam declaração em sentido oposto, de modo que o conteúdo real da declaração seja diverso do seu conteúdo aparente*”¹⁹².

Dessa forma, tanto na simulação como no negócio indireto a declaração real das partes corresponde à vontade delas. A diferença está na ocultação de parte da vontade nos negócios simulados: a fração da vontade que foi exteriorizada pela declaração induz a uma interpretação incorreta do conteúdo da vontade formulada pelas partes. “*No negócio 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 indireto, as partes pretendem que o negócio praticado seja submetido a um só regime jurídico em todas as relações jurídicas que o pressupõem.*”¹⁹³

A alusão à construção da conduta elisiva abrange tanto os negócios jurídicos simulados como os negócios jurídicos indiretos. Nos dois casos não ocorre a subsunção do negócio ostensivamente celebrado à norma de tributação que adote conceitos estruturais na definição da hipótese tributária. Contudo, se houver simulação, a Administração tributária poderá desconsiderar o negócio ostensivo

¹⁹² PEREIRA, C. A. G. Obra citada, p. 205.

¹⁹³ PEREIRA, C. A. G. Idem, ibidem.

praticado e exigir o cumprimento do dever tributário como se o ato simulado não existisse (ou com base no ato ou negócio real dissimulado)¹⁹⁴.

Pereira explica que

... a incidência da norma de tributação ocorre sem o efeito correspondente ao ato simulado (simulação absoluta) ou considerando apenas o ato dissimulado (simulação relativa). Desse modo, a simulação pretende evitar hipótese normativa que, mediante conceito estrutural, vincule efeitos tributários mais gravosos ao ato ou negócio dissimulado ou a um ato ou negócio que é infirmado pelo ato ou negócio simulado. No primeiro caso, a simulação pretende subtrair ao conhecimento da Administração tributária a realização do ato dissimulado (divulgando unicamente a realização do ato simulado, não submetido ao mesmo regime tributário). No segundo caso, pretende infirmar um ato tributado desfavoravelmente através de um ato simulado (e o caso, por exemplo, da simulação de negócios que geram prejuízo, afetando, a configuração de renda tributável pelos negócios que produzem receita.¹⁹⁵

Em relação aos negócios indiretos (ou diretos) ocorrerá ou não o enquadramento do negócio celebrado, com a forma adotada pelas partes, à hipótese normativa ou à área de omissão legislativa, a depender da conformação da norma de tributação.

4.2.2.2.4 Os conceitos estruturais e funcionais e os negócios jurídicos diretos e indiretos

A norma tributária, segundo Alberto Xavier, poderá ser descrita a partir de conceitos estruturais, que prevêm uma determinada forma (estrutura) jurídica de Direito Privado, ou a partir de conceitos funcionais, que exprimem resultados econômicos. Assim, a identificação do fato jurídico tributário poderá ser realizada a partir de conceitos estruturais ou funcionais. É a interpretação da norma jurídica tributária que permite descobrir se foi empregado conceito estrutural ou funcional pelo legislador para descrever a hipótese da regra-matriz de incidência tributária¹⁹⁶.

Se a descrição da hipótese é feita a partir de conceitos funcionais, o negócio direto e o negócio indireto são abrangidos pelo antecedente da norma tributária, porque, prevendo resultados econômicos, serão os tais resultados tributados quer sejam alcançados direta, quer sejam atingidos indiretamente, não havendo campo para a elisão eficaz. No mais, em relação a hipóteses tributárias descritas a partir de

¹⁹⁴ PEREIRA, C. A. G. *Idem*, p. 208.

¹⁹⁵ PEREIRA, C. A. G. *Idem*, p. 209.

¹⁹⁶ *Apud* PEREIRA, C. A. G. *Idem*, p. 209.

critério funcional, a conduta do particular poderá ser elisiva ineficaz, mediante simulação, ou simplesmente evasiva, pelo simples inadimplemento dos deveres tributários validamente constituídos¹⁹⁷.

A distinção entre negócio jurídico direto e indireto torna-se tributariamente relevante quando a descrição do pressuposto da regra-matriz de incidência empregar conceitos estruturais. Considerando a implicação intensiva que relaciona o antecedente ao conseqüente da norma tributária, desencadeiam-se os efeitos prescritos se a conduta refletir fielmente os atributos descritos.

No caso do negócio indireto, haverá a subsunção entre a forma jurídica adotada pelas partes e o tipo tributário estrutural, sem nenhuma consideração quanto ao objetivo ulterior do negócio indireto. Da mesma forma, se a norma tributária descreve apenas determinado negócio, segundo critérios estruturais, a prática do 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.¹⁹⁸

Em razão disso, afirma-se que a subsunção não leva em conta o objetivo atípico do negócio indireto, mas tão-somente a forma de Direito Privado adotada (quando empregado conceito estrutural no antecedente da norma tributária) ou o resultado econômico atingido (quando a regra-matriz for descrita a partir de conceito funcional).

4.2.2.3 Conceito de elisão tributária

Pereira apresenta uma definição de elisão tributária que inclui as modalidades eficaz e 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 a 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 indireto¹⁹⁹.

¹⁹⁷ PEREIRA, C. A. G. *Idem*, p. 209-210.

¹⁹⁸ PEREIRA, C. A. G. *Idem*, p. 210.

¹⁹⁹ PEREIRA, C. A. G. *Idem*, p. 211.

Para o autor, não há porque separar os institutos da elisão tributária e da simulação fiscal, porque a simulação não se submete à prévia anulação judicial nem é submetida a sanções, salvo as hipóteses do artigo 73, da Lei 4.502/64: apenas ocorre a desconsideração do ato simulado, procedendo-se à qualificação jurídica do ato dissimulado pela Administração fazendária, e a conseqüente tributação²⁰⁰.

4.2.2.3.1 Elisão tributária eficaz e ineficaz e a incidência da norma jurídica tributária

A elisão tributária eficaz é organizada mediante negócios jurídicos indiretos. Em relação a esse comportamento, a Administração não detém competência para exigir o tributo, porque a proposta de qualificação jurídica da conduta do particular atinge seu fim, enquadrando os atos ou negócios jurídicos em hipótese normativa mais benéfica ou em área de omissão legislativa. Caso a qualificação proposta pelo contribuinte não seja aceita pela Fazenda pública ou pelo Poder Judiciário, em virtude de interpretação diversa daquela proposta pelo particular, poderá se verificar o inadimplemento do dever tributário ou a integração da regra de competência para o lançamento do crédito tributário²⁰¹.

Por sua vez, a elisão tributária ineficaz é realizada através de atos jurídicos receptícios ou negócios jurídicos simulados. Para reconhecer esses negócios, o Poder Judiciário e a Administração fazendária devem utilizar o conceito privatístico de simulação, pois o Direito Tributário brasileiro não fornece nenhum conceito específico, nem impede categoricamente o uso do conceito de Direito Civil; pelo contrário, a não utilização do conceito de simulação de Direito Privado implica violação ao princípio da legalidade estrita, pois o emprego de um conceito de simulação fiscal não previsto em lei, que importasse a exigência de tributo, seria ilegal²⁰².

²⁰⁰ PEREIRA, C. A. G. Idem, p. 211-213. “**Art.71.** Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. **Art.72.** 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 a evitar ou diferir o seu pagamento. **Art.73.** Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

²⁰¹ PEREIRA, C. A. G. Idem, p. 214.

²⁰² PEREIRA, C. A. G. Idem, p. 216.

O reconhecimento de ato ou negócio simulado, portanto, depende da caracterização de alguma das hipóteses do art. 167 do Código Civil. Ressalvamos que é imprescindível que haja um acordo simulatório entre as partes, exteriorizado por uma contradecaração de vontade. Ausente tal contradecaração, é impossível reconhecer a vício da simulação, podendo a conduta ser qualificada como negócio jurídico indireto²⁰³.

O *business purpose test*, do qual nos ocuparemos estudaremos a seguir, é usualmente relacionado à simulação fiscal, no entanto, não é o meio adequado para aferi-la, podendo ser apenas indicativo da conduta simulatória, mas jamais critério determinante para qualificá-la como tal, já que a simulação deve ser verificada conforme o regime jurídico do Direito Privado²⁰⁴.

Esclarecemos que havia uma grande polêmica a respeito da necessidade de prévia anulação judicial para que a autoridade fazendária pudesse reconhecer a ineficácia de atos e negócios simulados. Essa polêmica²⁰⁵ decorria da previsão do art. 147, II, do Código Civil de 1916, que cominava anulabilidade ao ato ou negócio jurídico viciado por simulação. Com a promulgação do Novo Código Civil, foi posto fim a celeuma, pois o Código é categórico ao afirmar que a simulação é causa de nulidade do negócio jurídico. Assim, o negócio não produz qualquer efeito jurídico, não havendo que se falar em prévia declaração de judicial de anulabilidade²⁰⁶, porque o negócio jurídico não se aperfeiçoou e, nos termos do artigo 116, II, do Código Tributário Nacional a relação jurídico-tributária não se constitui: “*Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.*”

Por fim, os atos e negócios simulados são inválidos, mas não ilícitos. A ilicitude dependerá das regras legais e contratuais violadas. Em relação ao Direito Tributário, o reconhecimento de ineficácia do negócio simulado pode importar a aplicação de penalidades relacionadas a mora ou infrações agravadas. No caso dos tributos federais, o artigo 73, da Lei 4.502 de 1964, que se refere aos casos em que

²⁰³ PEREIRA, C. A. G. Idem, p. 220.

²⁰⁴ PEREIRA, C. A. G. Idem, p. 215.

²⁰⁵ Para verificar as principais posições doutrinárias obre o tema conferir PEREIRA, C. A. G. Idem, p. 220- 227.

²⁰⁶ GRECO, M. A. Obra citada, p. 247-248.

há conluio, portanto, ajuste doloso, aplica-se aos atos e negócios simulados qualificados pelo dolo específico de obter vantagem tributária.²⁰⁷

4.2.3 A Reação do Ordenamento Jurídico

A análise do regime jurídico da elisão tributária pode ser feita sob o ângulo da reação do Ordenamento Jurídico diante das condutas elisivas, portanto, sob a perspectiva da identificação de mecanismos impeditivos da elisão tributária.

A reação do Direito decorre do desequilíbrio provocado pelas condutas elisivas que, embora lícitas e eficazes, aumentam o peso do princípio da legalidade tributária em desprestígio do princípio da capacidade contributiva, em especial, da sua segunda face: a generalidade da tributação. Na medida em que a liberdade de escolha das formas jurídicas permite o enquadramento da conduta do contribuinte em hipóteses normativas tributariamente mais vantajosas ou em áreas de omissão legislativa, desequilibra-se a distribuição dos encargos públicos, exigência do princípio republicano e da capacidade contributiva, bem como do dever fundamental de solidariedade no custeio do Estado. Os mecanismos de combate à elisão tributária objetivam reduzir essa frustração ao princípio da generalidade da tributação.²⁰⁸

Analisaremos adiante três teorias que visam a limitar a amplitude da elisão tributária, quais sejam, o *business purpose test*, o abuso do direito e a fraude à lei.

4.2.3.1 O *business purpose test*

O *business purpose test* surgiu nos Estados Unidos da América em 1935. Cumpria a função de técnica de interpretação das regras exonerativas fiscais referentes às operações empresariais: as reorganizações meramente formais, sem objetivo ou conteúdo econômico, embora atendessem à letra da lei, não cumpriam o objetivo para o qual fora criada a regra de exoneração. Tal técnica foi utilizada em

²⁰⁷ PEREIRA, C. A. G. Obra citada, p. 228.

²⁰⁸ PEREIRA, C. A. G. Idem, p. 213.

outras matérias tributárias, passando a refletir a objetivação da finalidade oculta das regras de exoneração (ou mesmo da própria norma tributária).²⁰⁹

O Direito Pátrio repudia a possibilidade de aplicação genérica de um critério hermenêutico baseado na noção de *ausência de propósito comercial* sem expressa previsão legal²¹⁰. Isso permitiria que normas tributárias descritas a partir de conceitos estruturais fossem interpretadas como se descritas por conceitos funcionais, já que a exegese da norma lhe agrega um elemento finalístico, resultando na necessidade daquelas operações representarem funcionalmente reorganizações empresariais perante o Direito Tributário²¹¹.

Não há como desenvolver esse raciocínio no Ordenamento Jurídico brasileiro, pois os princípios da legalidade estrita e, em especial, da tipicidade fechada, impedem que o intérprete-aplicador se valha de elemento não contido na norma para exigir tributo: o critério de decisão do caso concreto deve ser previsto pela norma tributária (de tributação, de exoneração ou de deveres instrumentais). Desse modo, o Poder Judiciário e a Administração tributária submetem-se a competência exclusiva do Poder Legislativo para inovar em matéria tributária (artigo 150, I da Carta Magna) e, por isso, estão desautorizados a aplicar a técnica²¹².

O critério do *business purpose test* é, segundo Pereira, um conceito determinado, não dependendo de valoração do aplicador do direito. Mas como esse critério normalmente é conjugado com o da equivalência de resultado econômico (conceito indeterminado) para se criar uma norma geral antielisiva, não é lícito adotá-lo²¹³.

Por isso a técnica é inaplicável ao Direito Tributário, porque se a norma tributária descrever conceito funcional, o uso da técnica é irrelevante: alcançado determinado resultado econômico, a conduta será tributada; por outro lado, se o conceito empregado for estrutural, o *business purpose test* é proibido.

4.2.3.2 O abuso do direito

²⁰⁹ PEREIRA, C. A. G. *Idem*, p. 214.

²¹⁰ Segundo Greco, o motivo extratributário, expressão mais abrangente que “propósito comercial”, deve ser *existente, pertinente e suficiente* para justificar a conduta do contribuinte. GRECO, M. A. *Obra citada*, p. 209-216.

²¹¹ PEREIRA, C. A. G. *Obra citada*, p. 215.

²¹² PEREIRA, C. A. G. *Idem*, *ibidem*.

²¹³ PEREIRA, C. A. G. *Idem*, p. 235.

Não há divergência doutrinária quanto à existência da faculdade do contribuinte para organizar livremente seus negócios e patrimônio, de modo a suportar o menor ônus tributário possível²¹⁴. Essa liberdade, segundo Dória, estaria condicionada ao emprego de meios lícitos (não simulados) e anteriores à ocorrência do fato jurídico tributário. Embora o particular celebre seus atos e negócios jurídicos observando esses requisitos, a eficácia do comportamento elisivo, relacionada à oponibilidade da conduta contra o Fisco, passou a ser ponderada pela doutrina e jurisprudência.

Segundo Malerbi, *“E afirmar que o comportamento elisivo, tal como consagrado pelo sistema de direito positivo, representa o exercício regular de uma situação jurídica subjetiva, envolve a necessidade de determinar-se em que consiste esse poder jurídico: Se se trata de uma mera esfera de liberdade deixada ao particular ou constitui um autêntico direito subjetivo.”*²¹⁵

A autora explica

... a elisão tributária refere-se pois, a um certo tipo de situações criadas pelo contexto do direito tributário positivo que, por não estar compreendido dentro do catálogo legal das situações tributáveis existentes, pertence assim, àquela área de proteção jurídica do particular (relacionada com sua liberdade negocial e, precipuamente, com a sua propriedade), constitucionalmente assegurada, na qual o Estado tributante não pode ingressar (...) A liberdade proporcionada pela não-regulação tributária representa, na verdade, um limite jurídico a poder do Estado, em uma de suas manifestações (a ação estatal de tributar), e uma área de proteção jurídica do particular, porquanto o Estado nela não pode interferir, sob pena de inconstitucionalidade (...) Assim, só a meditação sobre a área de ingerência estatal na tributação já serve para evidenciar o perfil jurídico assumido pelo direito subjetivo público denotativo da elisão tributária: um direito constitucional de liberdade a que corresponde um dever por parte do Estado a uma conduta omissiva na tributação.²¹⁶

A autora arremata, definindo a natureza do direito à auto-organização:

... o direito subjetivo público em que se manifesta a elisão tributária é um direito relativo a uma liberdade constitucionalmente assegurada e que se traduz na pretensão de que o Estado não interfira numa esfera definida pela lei como de não-ingerência estatal no fenômeno da tributação. Trata-se, portanto, de um direito de conteúdo negativo, isto é, um

²¹⁴ “É ponto de vista assente na doutrina, que toda 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.” MALERBI, D. P. M. Obra citada, p. 27.

²¹⁵ MALERBI, D. P. M. Idem, p. 64.

²¹⁶ MALERBI, D. P. M. Idem, p. 75-76.

direito a uma omissão por parte do Estado nessa esfera definida como de não-ingerência estatal na tributação.”²¹⁷

O Estado de Direito autolimitou-se ao garantir os direitos individuais do homem, em especial a livre iniciativa e a propriedade privada. Em consequência disso, a liberdade de organização da vida econômica do cidadão era absoluta. No entanto, o Estado de Direito foi sucedido pelo Estado Constitucional Democrático Social de Direito²¹⁸, instituído pela Carta Magna de 1988, albergando novos valores econômicos, políticos e sociais. Essa mudança ideológico-jurídica irradiou-se por todo o Ordenamento, inclusive, sobre o Direito Tributário: os princípios garantidores da segurança jurídica passaram a ser sopesados com os princípios concretizadores da justiça tributária.

Segundo Huck,

O tema do planejamento [elisão tributária] deve ser encarado, analisado e admitido não apenas sob a ótica das formas jurídicas permitidas, mas igualmente sob a perspectiva de sua utilização concreta, de seu funcionamento e dos resultados que gera, à luz dos valores básicos da igualdade, da solidariedade social e da justiça. O direito do contribuinte de organizar sua vida econômica da forma que melhor lhe convenha não é absoluto, pois o exercício de direitos absolutos repugna à experiência moderna de convívio em sociedade, sobre a qual se erige o Estado Democrático de Direito²¹⁹.

Nesse contexto se insere a teoria do abuso do direito, como limitação ao exercício do direito de autogestão do contribuinte.

Segundo Alfredo Augusto Becker, a aplicação da teoria do abuso do direito permite que o intérprete-aplicador da norma tributária introduza critérios morais para a valoração do direito²²⁰. O aplicador cria novas normas com base na Moral, aplicando-as retroativamente em relação aos casos que lhe são submetidos: é no momento da aplicação da lei que o critério é introduzido e norma criada pela exegese do aplicador. Pereira explica que “*Os efeitos tributários do fato (ou seja, a sua condição de fato imponível) são determinados com base em norma (virtual, não existente) criada para o caso concreto pelo órgão de aplicação do direito segundo critérios morais identificados como relevantes pelo próprio órgão de aplicação*”²²¹.

²¹⁷ MALERBI, D. P. M. Idem, p. 81.

²¹⁸ Bogo, Luciano Alaor. *Elisão tributária: licitude e abuso do direito*, p. 80-82.

²¹⁹ HUCK, H. M. Obra citada, p. 137.

²²⁰ PEREIRA, C. A. G. Obra citada, p. 154.

²²¹ PEREIRA, C. A. G. Idem, ibidem.

À semelhante conclusão chega Luis Alberto Warat, que estabelece três requisitos para a aplicação da teoria do abuso do direito:

(a) “la existencia y el ejercicio de un acto o su omisión, permitidos dentro del derecho positivo, en virtud de una expresa disposición legal”; (b) “la existencia de una fuerte presión social, reflejada a través de la normatividad espontánea o consciencia jurídica colectiva que aspira una modificación del derecho positivo vigente” e (c) “que el órgano encargado de la aplicación del derecho positivo, valore como más justa la prohibición emergente de la regla de acción social que la permisión del sistema legal, y establezca por ello una nueva limitación de las posibilidades de obrar con vigencias jurídicas”²²².

Assim, “A teoria do abuso de direito (...) permitiria ao órgão de aplicação do direito incorporar normas não positivadas latentes na sociedade, estabelecendo uma nova regra, limitadora da permissão assegurada pelo direito positivo.”²²³

Essas posições ressaltam que o reconhecimento do abuso do direito infirma o Ordenamento Jurídico a partir de critérios extrajurídicos (para Becker, a Moral, e para Warat, a normatividade social).

Bogo defende a aplicação da teoria do abuso do direito no Direito Tributário, especialmente, para limitar a amplitude das condutas elisivas, com fundamento no artigo 187 do Código Civil. Segundo o autor, “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”²²⁴. Daí concluir o autor que “A teoria do abuso do direito não se encontra inserta em nenhuma dos óbices acima aventados, razão pela qual se entende aplicável o art. 187 do Código Civil ao direito tributário, mais especificamente no tema da elisão tributária”²²⁵.

O artigo 187, do Código Civil, assim dispõe: “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”.

Bogo, com arrimo em Heloísa Carpena, explica que no ato abusivo o sujeito descumpra o valor que fundamenta validamente o direito subjetivo, embora preencha a sua estrutura. Ato ilícito e ato abusivo são contrários ao Direito, segundo

²²² Apud PEREIRA, C. A. G. Idem, ibidem.

²²³ PEREIRA, C. A. G. Idem, ibidem.

²²⁴ BOGO, L. A. Obra citada, p. 258.

²²⁵ BOGO, L. A. Idem, p. 272.

o autor, contudo, não se confundem, porque “... *no primeiro, violam-se os limites lógico-formais e, no segundo, os limites axiológico-materiais. 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.*”²²⁶

Conclui, então, o autor

... 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 art. 187 do Código Civil, violando assim, não a letra da lei,²²⁷ mas o conteúdo axiológico do direito subjetivo e o ordenamento jurídico como um todo.

Segundo Bogo, a conduta elisiva viciada 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 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; 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 era antes permitido e recompondo o sistema, que foi agredido.²²⁸

A Administração tributária, portanto, verificando a possibilidade de que determinado negócio jurídico foi celebrado com abuso do direito, apurará, em procedimento administrativo, os fatos, permitindo-se ao contribuinte apresentar razões e produzir provas. Comprovadas as suspeitas, o Fisco deve propor ação judicial para reconhecer a nulidade do negócio realizado com abuso do direito (artigo 166, II, c/c artigo 168, parágrafo único, ambos do Código Civil²²⁹). A necessidade do

²²⁶ BOGO, L. A. Idem, p. 262.

²²⁷ BOGO, L. A. Idem, p. 269.

²²⁸ BOGO, L. A. Idem, p. 275-276.

²²⁹ “**Art. 166.** É nulo o negócio jurídico quando: (...) II - for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto (...) **Art. 168.** As nulidades dos artigos antecedentes podem ser alegadas por qualquer interessado, ou pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir. **Parágrafo único.** As nulidades

ajuizamento de ação judicial para declaração do abuso decorre de duas objeções ao feito em sede administrativa, quais sejam, a ausência de autorização legal para a Administração tributária declarar o negócio abusivo e preceder ao lançamento, já que o artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional²³⁰, refere-se ao dolo, fraude e simulação, e a falta de imparcialidade da Fazenda pública para declarar a nulidade do negócio jurídico abusivo, uma vez que é parte na relação jurídico-tributária.²³¹

4.2.3.3 A fraude à lei tributária

Segundo Pereira, a aplicação da teoria da fraude à lei como fundamento teórico de aplicação de normas antielisivas, no Brasil, não encontra respaldo constitucional²³².

O reconhecimento de atos e negócios jurídicos em fraude à lei, implicaria incorporar à lei tributária um sentido (finalidade ou valor protegido) nela não textual ou contextualmente contido²³³. Franco Gallo associa esse sentido da norma tributária à captação de manifestações da capacidade contributiva²³⁴.

O princípio da tipicidade fechada proíbe a introdução de novos critérios e determinações ao tipo tributário pelo intérprete-aplicador. A finalidade ou o valor protegido devem estar previstos pela norma e, por isso, são vinculantes; ou tais sentidos não estão contemplados pela regra-matriz de incidência, pois não foram juridicizados (extrajurídicos), e são irrelevantes, embora sejam relevantes para o eventual reconhecimento da inconstitucionalidade de lei tributária ou omissão legislativa.²³⁵

Compete ao intérprete tão-somente identificar a manifestação de capacidade contributiva revelada na norma de tributação para aferir sua compatibilidade com o Ordenamento Jurídico: será válida a hipótese tributária cujo pressuposto reflita

dever ser pronunciadas pelo juiz, quando conhecer do negócio jurídico ou dos seus efeitos e as encontrar provadas, não lhe sendo permitido supri-las, ainda que a requerimento das partes.”

²³⁰ “**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.”

²³¹ BOGO, L. A. Obra citada, p. 279-280.

²³² PEREIRA, C. A. G. Obra citada, p. 157.

²³³ VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*, p. 46-50.

²³⁴ *Apud* PEREIRA, C. A. G. Obra citada, p. 158.

²³⁵ PEREIRA, C. A. G. *Idem*, *ibidem*.

conteúdo econômico; caso contrário, a norma é inválida, porque ofende o princípio da capacidade contributiva absoluta.

Pereira ensina que

A tipicidade expressa na norma tributária não é um **índice** de capacidade contributiva (ou de referibilidade entre a ação estatal e sujeito passivo), mas consiste no próprio acolhimento pela lei desse fenômeno externo à norma tributária. Qualquer manifestação de capacidade contributiva (ou da dita referibilidade), porventura não refletida na lei tributária, é irrelevante para o fim de tributação, embora seja relevante para o efeito de se reconhecer a inconstitucionalidade da lei ou da omissão legislativa²³⁶.

Por isso não há que se falar em uma finalidade-geral da lei tributária para captar as manifestações de capacidade contributiva.

Assim, *“A fraude à lei tributária se transforma, sob esse prisma, em um problema falso: haverá o nascimento do dever tributário na medida em que exista subsunção do conceito do fato efetivamente ocorrido ao conceito da hipótese normativa (determinada através da interpretação). Ao contrário, não havendo a subsunção, não surgirá dever tributário”*²³⁷.

Estudadas em linhas gerais as principais teorias que se opõem a elisão tributária, examinemos o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional para verificar qual o alcance e sentido do dispositivo introduzido.

²³⁶ PEREIRA, C. A. G. Idem, p. 158.

²³⁷ PEREIRA, C. A. G. Idem, ibidem.

5 O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001, alterou a redação do artigo 116 do Código Tributário Nacional, introduzindo o seguinte dispositivo:

Art. 116. *Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

(...)

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 elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.*

A inserção dessa regra suscitou importante discussão²³⁸. Ela tem sido compreendida por parte da doutrina como uma tentativa do legislador inserir uma norma geral antielisão no direito positivo brasileiro. Em vista do que expusemos acima, acerca da conduta elisiva eficaz, sobre sua licitude e oponibilidade em face do Fisco, entendemos que essa posição não parece acertada.

Segundo Bogo,

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 objetivo expresso na exposição de motivos do projeto da Lei Complementar 104/01 (...) 6. *A inclusão do parágrafo único a art. 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.*

5.1 A REGRA ATRIBUTIVA DE COMPETÊNCIA E A FINALIDADE DISSIMULATÓRIA

O parágrafo único, do artigo 116 daquele código, estabelece como critério de identificação da conduta elisiva aqueles “*atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo*”.

²³⁸ Para uma síntese sobre as principais tendências do debate no Congresso Nacional para aprovação da Lei Complementar 104/01, ver ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*, p. 85-102.

Segundo Greco, “*Para que ocorra a hipótese de incidência da norma autorizadora da desconsideração é indispensável: 1) que exista a definição legal desse fato gerador, tipicamente descrito; e 2) que, materialmente, ocorra, embora dissimuladamente*”²³⁹. Ora, esses dois critérios identificadores das hipóteses de aplicação da norma remetem o intérprete ao instituto da simulação de Direito Privado, com as peculiaridades que vimos acima. O parágrafo único não disciplina o instituto da simulação, vale dizer, a regra em exame não tem natureza material, mas processual, porque não definiu nenhum conceito de simulação fiscal, nem alterou o regime previsto pelo Direito Civil.

Tais atos ou negócios jurídicos, a que se refere o dispositivo, correspondem aos atos simulados, abrangendo tanto a simulação absoluta como a relativa. Por isso, o dispositivo refere-se à *elisão tributária ineficaz*, excluídos os atos meramente materiais praticados pelo contribuinte da aplicação da norma, pois o dispositivo se refere àqueles atos ou negócios qualificáveis como jurídicos.

A norma atribuiu competência para a Administração tributária reconhecer a simulação do fato jurídico tributário como um todo ou de qualquer aspecto do tributo. Esse dever-poder atribuído pela regra de competência autoriza a desconsideração de atos e negócios simulados e a sua re-qualificação jurídica, a fim de que se proceda à devida tributação. Como adverte Greco,

Outro importante aspecto ligado à decisão que vier a desconsiderar atos ou negócios jurídicos realizados diz respeito à consistência que tal deliberação deve manter. Esta consistência manifesta-se em três vertentes: a) **consistência objetiva** (em relação ao que configura o efetivo objeto da desconsideração); b) **consistência eficaz** (em relação aos demais tributos ou contribuições de competência da mesma entidade política que incidam sobre os atos ou negócios desconsiderados; e c) **consistência subjetiva** (em relação às pessoas que participem dos atos e negócios) (...) Em suma, a consistência aponta no sentido de o ato de desconsideração atingir todos os atos ou negócios que compõem o conjunto, cujo efeito seja o de dissimular o fato gerador (ou os elementos constitutivos da obrigação tributária), todas as pessoas que deles participaram e a desconsideração – por atingir a eficácia do ato em si – deve necessariamente levar à revisão de todas as incidências que tiveram por pressuposto, ainda que isto implique devolver eventuais excessos no recolhimento de tributos e contribuições incidentes sobre, ou resultantes dos atos e negócios desconsiderados.²⁴⁰

É importante sublinharmos que a introdução do parágrafo único ao art. 116 não incorporou nenhum conceito novo ao direito tributário, tal como *propósito*

²³⁹ GRECO, M. A. Obra citada, p. 408.

²⁴⁰ GRECO, M. A. Idem, p. 446-448.

negocial ou de *normalidade* dos atos de gestão, nem agregou qualquer conceito jurídico indeterminado como o da *equivalência econômica*, porque o dispositivo se refere categoricamente ao instituto da *dissimulação*²⁴¹.

A norma em questão não autoriza a exigência de tributo em relação a hipótese que não configure fato gerador; não autoriza a exigência sem lei ou fora dos tipos que a lei pertinente tiver previsto; não cria fato gerador novo! Seu único objetivo é autorizar que seja afastada a “máscara” (a dissimulação), para permitir atingir o fato gerador que tenha efetivamente **ocorrido** (este é o termo utilizado pela norma do CTN = “dissimular a ocorrência”).²⁴²

Desse modo, o legislador preservou a segurança jurídica, pois o princípio da legalidade estrita permaneceu incólume. Na realidade, o dispositivo apenas consagrou a orientação do direito tributário brasileiro acerca da ineficácia das condutas elisivas simuladas. Espancou-se, portanto, qualquer dúvida sobre a possibilidade da Administração fazendária, desconsiderar, para fins tributários, as condutas simulatórias do fato jurídico tributário ou de aspectos do antecedente ou do conseqüente da norma tributária.

Greco explica que

Em suma, o ato de desconsideração, quando pertinente, deve anteceder o ato de lavratura de auto de infração, pois este terá seu conteúdo condicionado pela própria desconsideração. De fato, auto de infração (na parte relativa à divergência de qualificação) só terá sentido se for o caso de desconsiderar; mas, muitos atos ou negócios jurídicos, certamente, não serão desconsiderados e, por conseqüência, faltará o pressuposto de emanção do próprio auto de infração²⁴³.

5.2 O PLANO DA VALIDADE

O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional pode ser submetido ao exame de constitucionalidade sob a perspectiva formal e material.

Sob o ângulo formal, a norma parece adequada à Constituição Federal. Vejamos: a lei Complementar 104/01, introduziu parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional. Essa regra está no patamar das “Normas Gerais de Direito Tributário”, conforme o artigo 146, I e III, a) e b) da Lei Maior, de modo que a União não infringiu qualquer regra ao editar tal norma²⁴⁴.

²⁴¹ PEREIRA, C. A. G. Obra citada, p. 238.

²⁴² GRECO, M. A. Obra citada, p. 408.

²⁴³ GRECO, M. A. Idem, p. 443.

²⁴⁴ GRECO, M. A. Idem, p. 404-405.

Sob a perspectiva material, há autores que defendem intransigentemente a inconstitucionalidade do dispositivo²⁴⁵. Esses autores afirmam que o dispositivo violou o princípio da legalidade estrita, porque autorizou o emprego da interpretação econômica da lei tributária ou da analogia para exigir tributo não previsto em lei.

A posição defendida neste trabalho caminha na direção de que o parágrafo único do artigo 116 é norma atributiva de competência para a Administração tributária desconsiderar atos e negócio jurídicos simulatórios do fato jurídico tributário ou de aspectos do tributo. Por isso não introduziu a interpretação econômica da lei tributária, que pensamos ter demonstrado sua inaplicabilidade em face dos dispositivos constitucionais, nem autorizou a integração analógica, que é proibida pelo art. 150, I, da Constituição Federal e pelo art. 108, §1º, do Código Tributário Nacional.

Por essas razões, o dispositivo é formal e materialmente constitucional.

Segundo Pereira, a introdução do dispositivo em exame, “... *além de nada agregar à competência administrativa já extraída do art. 149, VII, do CTN, estabelece condicionantes que **reduzem**, em lugar de **ampliar** a competência da Administração tributária*”²⁴⁶. Vejamos o porquê.

5.3 O PLANO DA EFICÁCIA

O dispositivo, embora constitucional, é inaplicável. Ao ressaltar que devem ser “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”, o legislador complementar acrescentou requisitos procedimentais ao exercício da competência administrativa tributária, ampliando as garantias do contribuinte. A norma excluiu categoricamente a aplicação de procedimentos disciplinados por leis ordinárias anteriores a 10 de Janeiro de 2001, na medida em que se refere a “procedimentos a serem estabelecidos” (futuro). Por isso, a regra do parágrafo único é de eficácia limitada.

Esse é o entendimento de Greco para quem

²⁴⁵ Ver as opiniões de Ives Gandra da Silva Martins, Hugo de Brito Machado e Sidney Saraiva Apocalypse. ROCHA, V. de O. (coord.). Obra citada.

²⁴⁶ PEREIRA, C. A. G. Obra citada, p. 237.

Em suma, o CTN deferiu à lei ordinária a disciplina indispensável, de caráter procedimental (e não de direito material), para que a norma possa ser aplicada. Com isto, não veiculou uma norma de eficácia plena, mas sim uma norma de eficácia limitada, na medida em que a plenitude da eficácia somente será obtida após a edição da lei ordinária dispondo sobre tais procedimentos. Vale dizer, antes da mencionada lei ordinária, o conteúdo preceptivo do dispositivo não comporta aplicação²⁴⁷.

A eficácia da norma em exame, portanto, deve ser integralizada pela edição de lei ordinária de cada ente tributante na sua respectiva esfera de competência legislativa.

Esclarecemos ainda que tais procedimentos a serem definidos em lei deverão observar necessariamente as garantias asseguradas aos processos administrativos, em especial, os princípios da ampla defesa e do contraditório, principalmente, se a lei ordinária, a ser editada, estabelecer presunções relativas com o objetivo de eliminar a necessidade de a Administração fazendária provar os atos e negócios jurídicos praticados com finalidade dissimulatória, assegurando-se ao particular o direito amplo de produzir provas para demonstrar suas razões.²⁴⁸

Por fim, Greco entende que *“O parágrafo único do artigo 116 do CTN adotou um modelo distorcido, que não assegura o equilíbrio e distanciamento que o exame das questões concretas enseja, especialmente em razão da gravidade de que se reveste o ato de desconsiderar atos e negócios jurídicos licitamente praticados. Não é o modelo que considero mais adequado, mas é o do direito positivo”*²⁴⁹. O autor defende a introdução de uma norma geral antielisão ou antiabuso com as seguintes características:

... 1) restrita ao campo do imposto sobre a renda (não aplicável a todos os tributos); 2) precedida de ajuste de valores de bens a valor de mercado; 3) que atribuisse competência a um órgão colegiado e não a um ‘autoridade administrativa’ (expressão que abrange um órgão unipessoal); 4) que disciplinasse um procedimento no âmbito do qual fosse instaurado um debate quanto às práticas lícitas do contribuinte, antes da lavratura do auto de infração; 5) que alcançasse apenas as práticas que não tivessem razões extratributárias que as justificassem; 6) em que tais práticas configurassem abuso de direito e fraude à lei; e 7) que, na sua aplicação concreta, o modelo comportasse exigência do tributo, sem aplicação de penalidades²⁵⁰.

²⁴⁷ GRECO, M. A. Obra citada, p. 428.

²⁴⁸ PEREIRA, C. A. G. Obra citada, p. 239-240.

²⁴⁹ GRECO, M. A. Obra citada, p. 449.

²⁵⁰ GRECO, M. A. Idem, p. 403.

6 CONCLUSÕES

1. A Constituição Federal da República é o ponto de partida para compreender o regime jurídico de qualquer instituto do Direito, pois esse Estatuto está no vértice da “pirâmide jurídica”, constituindo fundamento de validade a todas as normas do Ordenamento Jurídico.
2. O princípio da isonomia é adequadamente concretizado na seara tributária pelo princípio da capacidade contributiva, impondo ao legislador o dever de, ao exercitar a competência tributária legislativa, selecionar fatos-signos presuntivos de riqueza como pressupostos das normas tributárias, personalizando os impostos quando possível.
3. O princípio da legalidade estrita impõe ao legislador o dever de: a) editar a norma de tributação exaustivamente, descrevendo os critérios do antecedente, bem como prescrevendo as determinações do conseqüente, a fim de prever o exato critério de decisão do caso concreto; b) não atribuir competências discricionárias à Administração fazendária; c) não autorizar a aplicação da integração analógica para exigir tributo.
4. A elisão tributária provoca o desequilíbrio entre os princípios da legalidade estrita e da capacidade contributiva, porém, não estão autorizados a Administração fazendária ou o Poder Judiciário a desconsiderar as condutas elisivas eficazes para reequilibrar a relação entre aquelas normas. O princípio da capacidade contributiva é preservado, no caso da elisão tributária, através do reconhecimento, *com efeitos apenas para o futuro*, da inconstitucionalidade da lei ou omissão legislativa que outorga privilégios não fundados.
5. A imposição tributária é um fenômeno econômico, valorado pelas Finanças Públicas e disciplinado pelo Direito (teoria tridimensional). As regras jurídicas que as impõem são normas de rejeição social, tendo-se em vista a teoria da “carga desmedida”.
6. A norma-padrão de incidência (regra-matriz de incidência ou norma tributária em sentido estrito) institui o tributo, que é conceito nuclear para o Direito Tributário. As regras-matrizes de incidência tributária realizam função dupla no Ordenamento Jurídico: a) são normas de conduta destinadas aos

contribuintes, prescritoras de deveres tributários; e, b) são normas destinadas à Administração fazendária, já que integram a eficácia das normas estruturais atributivas de competência, autorizando o exercício da função administrativa tributária.

7. Da interação entre as regras jurídicas autônomas e não-autônomas resultam as normas de tributação, que são descritas a partir de conceitos estruturais (formas de Direito Privado) e conceitos funcionais (resultados econômicos).
8. O Direito Tributário é um ramo jurídico de pressuposição. Por isso, o significado de conceitos originalmente disciplinados por outros ramos jurídicos são a ele vinculantes.
9. A interpretação da norma tributária objetiva verificar os fenômenos da subsunção e da incidência da norma tributária, que determinam o nascimento da obrigação tributária.
10. A interpretação econômica da lei tributária não foi acolhida pelo direito brasileiro, porque ela importa na evasão ao texto legal em sua expressa determinação, em busca de diretrizes econômicas subjacentes à norma, violando o princípio da legalidade estrita.
11. No que concerne às regras instituidoras de tributos, não há lacunas jurídicas, porque o aplicador da norma, diante de caso não regulado, define o regime jurídico do caso omissis aplicando a norma geral-excludente, determinando que o caso não regulado receba tratamento oposto ao regulado, portanto, livre de tributação.
12. *“Conceitua-se evasão fiscal **lato sensu** toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária”.*²⁵¹
13. No Brasil, consagraram-se as expressões elisão tributária para determinar a forma lícita e evasão tributária para designar a forma ilícita de o contribuinte obter economia de imposto. Conforme a proposta tradicional, na elisão tributária os meios empregados pelo particular são lícitos e anteriores à incidência da norma de tributação; na evasão tributária, os meios utilizados são ilícitos ou empregados após o nascimento da obrigação tributária. A

²⁵¹ DÓRIA, A. R. S. Obra citada, p. 21.

intenção de obter vantagem tributária é irrelevante para a caracterização de uma ou outra conduta.

14. Segundo a proposta de Cezar A. Guimarães Pereira, os atos evasivos *lato sensu* podem ser classificados como elisão tributária eficaz, elisão tributária ineficaz ou evasão tributária.

15. A elisão tributária consiste, segundo o autor,

... na 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 a 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 indireto.²⁵²

16. Os negócios indiretos revestem a elisão tributária eficaz, que é lícita e oponível ao Fisco; já os atos e negócios simulados configuram a elisão tributária ineficaz, que é normalmente lícita, mas inoponível à Administração fazendária.

17. O critério do business purpose test é um conceito determinado, mas sua operacionalidade no Direito Tributário depende de conceito indeterminado (equivalência de resultado econômico) e, por isso, a técnica é inaplicável ao naquele ramo jurídico.

18. É válida a aplicação da teoria do abuso do direito, com fundamento no artigo 187 do Código Civil, ao Direito Tributário. O particular, ao abusar do direito à auto-organização, viola o seu fundamento axiológico-material, pelo que a conduta consubstancia um ilícito atípico e deve ser declarada nula pelo Poder Judiciário.

19. A teoria da fraude à lei, nos moldes da Teoria Geral do Direito, é inaplicável ao Direito Tributário, já que não há um “espírito” da norma tributária relacionado ao atingimento de toda manifestação de capacidade contributiva.

20. O parágrafo único, introduzido pela Lei Complementar 104/01 ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, é formal e materialmente constitucional: a norma atribuiu competência para o Fisco desconsiderar atos e negócio

²⁵² PEREIRA, C. A. G. Obra citada, p. 211.

jurídicos simulados, mas depende da edição de lei ordinária que lhe integre a eficácia.

BIBLIOGRAFIA

APOCALYPSE, Sidney Saraiva. IR – Negócio Indireto – Inexistência de Simulação. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 58, p. 195-200.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BITTENCOURT, Luiz Carlos Fortes. Norma Tributária Antielisiva à Luz da Legalidade e da Livre Iniciativa. Curitiba, 2006, 150 f. Dissertação (mestrado). Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

BOGO, Luciano Alaor. *Elisão Fiscal: Licidade e Abuso de Direito*. Curitiba: Juruá, 2005.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 10. ed. rev. São Paulo: Malheiros, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 61, p.74-90.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Interpretação Econômica em Direito Tributário – Prevalência do Conteúdo sobre a Forma – Impossibilidade no Direito Brasileiro – Princípio da Legalidade. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: RT, n. 55, p.180-193, jan./mar. 1991.

CONTI, Mauricio José. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FERRAZ Jr., Tércio Sampaio; Malerbi, Diva. Legalidade e Igualdade em Matéria Tributária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: RT, n. 58, p. 200-208.

_____. Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: RT, n. 17-18, p. 51-56.

GALLO, Franco. Elisão, Economia de Imposto e Fraude à Lei. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: RT, n. 52, p. 7-18.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Exercício da Competência Tributária. São Paulo, 1992, 163 f. Dissertação (mestrado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da Legalidade Tributária na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: RT, n. 45, p. 175-187, jul./set. 1988.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão Tributária*. São Paulo: RT, 1984.

_____. Segurança Jurídica e Tributação. *Revista de Tributário*. São Paulo: RT, n. 47, p. 202-211.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 4. ed., v. 1. Belém: CEJUP, 1995.

_____. *Elisão e Evasão Fiscal*. Caderno de Pesquisas Tributárias. v. 13. São Paulo: Resenha Tributária: 1988.

_____. Norma Antielisão Tributária e o Princípio da Legalidade à luz da Segurança Jurídica. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 119, p. 120-134, ago. 2005.

MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldino. *Teoria Geral do Negócio Jurídico*. São Paulo: Atlas, 1991.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*. 2. ed. rev. e aum. São Paulo: Bushatsky, 1974.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Legalidade Tributária – O Princípio da Proporcionalidade e a Tipicidade Aberta. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n. 70, p. 106-116.

PEREIRA, Cezar A. Guimarães. *Elisão Tributária e Função Administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade Tributária, Tipicidade Aberta, Conceitos Indeterminados e Cláusulas Gerais Tributárias. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: Renovar, n. 229, p. 313-333, jul./set. 2002.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

ROSA, Edgard L. Proença. O Negócio Indireto e suas Repercussões no Direito Tributário. Revista de Direito Tributário. São Paulo: RT, n. 15-16, p. 74-90.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

SOUZA, Carlos Renato Silva e. Capacidade Contributiva, IPTU e Progressividade. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 76, p. 243-268.

TORRES, Ricardo Lobo. Justiça Distributiva: Social, Política e Fiscal. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 70, p. 27-39.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. Capacidade Contributiva e Taxa. Curitiba, 2001, 237 f. Dissertação (mestrado). Universidade Federal do Paraná.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: Parte Geral*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993.

_____. Princípios Constitucionais e Estado de Direito. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: RT, n. 54, p. 95-104.

XAVIER, Alberto. O Princípio da Legalidade no Brasil. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: RT, n. 41, p. 117-130.