

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

RICARDO ROGINKSI RÉA

ELISÃO FISCAL

**CURITIBA
2010**

RICARDO ROGINKSI RÉA

ELISÃO FISCAL

Monografia apresentada à disciplina de
Monografia como requisito parcial à conclusão
do Curso de Direito, Setor de Ciências
Jurídicas da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dra. Betina Trieger
Gruppenmacher

CURITIBA

2010

ii

TERMO DE APROVAÇÃO

RICARDO ROGINSKI RÉA

ELISÃO FISCAL

Monografia aprovada como requisito parcial à conclusão do Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Orientadora: Prof. Dra. Betina Treiger Gruppenmacher
Departamento de Direito Público, UFPR

Prof. Dr. José Roberto Vieira
Departamento de Direito Público, UFPR

Prof. Dr. Rodrigo Luís Kanayama
Departamento de Direito Público, UFPR

Curitiba, 29 de novembro de 2010.

Aos meus pais, Álvaro e Rosângela, pelo amor incondicional, pelo apoio incansável e pelo eterno incentivo aos estudos.

AGRADECIMENTOS

Ao professor Edson Isfer, por todo o conhecimento de Direito Comercial que me foi transmitido e também pelo grande exemplo de professor, advogado e pessoa, que para sempre ficará na minha memória.

A todos os membros do escritório Katzwinkel & Advogados Associados, em especial aos advogados Edgard Katzwinkel Junior e Eduardo Munhoz da Cunha, que me acolheram enquanto jovem acadêmico e me oportunizaram momentos de muito aprendizado, como também de intensa amizade e incentivo.

À professora e orientadora Betina Treiger Grupenmacher, pelos ricos ensinamentos de Direito Tributário passados em sala de aula, além da orientação desta monografia.

Aos demais professores do Curso de Direito da Universidade Federal do Paraná, pela formação jurídica que adquiri.

Aos meus tios Rubem e Rosana, pela inspiração na escolha da carreira e pelo apoio permanente.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	1
2. BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DOS TRIBUTOS	2
2.1. CIVILIZAÇÃO	2
2.1.1. O Nascimento do Tributo	3
2.2. A TEORIA (CRÍTICA) DO TRIBUTO	4
2.3. SÍTESE	6
3. INTERPRETAÇÃO JURÍDICA	7
3.1. A TEORIA DOS PRINCÍPIOS	8
3.1.1. Conceituação de Princípios e Regras	9
3.1.2. Conflitos entre Regras	10
3.1.3. Colisões entre Princípios	11
3.1.4. Postulados Normativos	11
3.1.4.1. Postulado da Razoabilidade	13
3.1.4.2. Postulado da Proporcionalidade	14
3.2. SÍNTESE	14
4. A INTERPRETAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO	16
4.1. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	16
4.1.1. Princípio da Legalidade	17
4.2. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	19
4.2.1 Hipótese de Incidência	19
4.2.2 Fato Jurídico Tributário	20
4.2.3 Incidência Tributária	21
4.2.4 Conseqüente Tributário	21
4.3 MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS	22
5. EVASÃO FISCAL	25
5.1. EVASÃO POR OMISSÃO	25
5.2. EVASÃO COMISSIVA	26
5.2.1. Fraude à Lei	26
5.2.2 Simulação	27
5.2.3 Momento de Realização da Ação Evasiva	29
5.3. PRIMEIROS ESTUDOS SOBRE A ELISÃO FISCAL	30
6. LEGITIMIDADE DA ECONOMIA FISCAL	32
6.1. TRIBUTO COMO DEVER FUNDAMENTAL	32
6.2. LIBERDADE DO CONTRIBUINTE	33
6.3. COLISÃO ENTRE PRINCÍPIOS	34
7. NOVOS LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	36
7.1. ABUSO DE DIREITO	36
7.2. BOA-FÉ OBJETIVA	37

7.3. ABUSO DAS FORMAS	39
8. NORMAS ANTIELISIVAS	41
8.1. NORMAS ESPECIAIS ANTIELISIVAS	41
8.2. NORMAS GERAIS ANTIELISIVAS	42
8.2.1. Inconstitucionalidade das normas gerais antielisivas	42
8.3. PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN	44
8.3.1. Crítica à Medida Provisória nº 66/2.002	45
9. Conclusões	48
REFERÊNCIAS	51

1. INTRODUÇÃO

Não é de hoje a batalha existe entre o fisco e os contribuintes. De um lado, a administração tributária busca aumentar a arrecadação a qualquer custo, atropelando as garantias constitucionais auferidas aos pagadores de tributos. De outro, a sociedade civil tenta, de toda forma, reduzir a carga tributária que lhe é imposta.

Some-se a isso a pesada carga de impostos, taxas e contribuições em geral vigente no território nacional e a má qualidade dos serviços prestados pelo Estado e colocados à disposição da população.

Neste contexto, percebe-se o aumento na oferta e na procura por “planejamentos tributários”, que prometem reduzir o impacto fiscal das operações realizadas por pessoas físicas e jurídicas.

Percebe-se, contudo, que muitos “planejamentos” são realizados sem os devidos cuidados e fazem uso de meios fraudulentos para atingir as suas finalidades. Ao mesmo tempo, a autoridade fiscal pretende desqualificar toda e qualquer medida utilizada para economizar tributos, independente da forma como foi realizada, na sua ganância arrecadatória.

Inserida neste cenário, o presente trabalho pretende estudar o fenômeno dos planejamentos tributários no intuito, reconhecidamente ambicioso, de traçar, ao menos em linhas gerais, os limites da elisão Fiscal, a redução lícita, legítima, da carga tributária imposta ao contribuinte.

2. BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DOS TRIBUTOS

Antes de adentrar no tema aqui trazido, é interessante se questionar o motivo pelo qual existem tributos.

2.1. CIVILIZAÇÃO

O desenvolvimento humano deve-se, em grande medida, pela sua capacidade de se organizar em grupos sociais. Como ensinam os historiadores Burns, Lerner e Meacham, a história dos hominídeos, a organização social esteve presente desde os tempos mais primórdios, porque que os homens são seres sociais; sendo a família um dos mais antigos grupamentos sociais.¹

Ainda no período Neolítico (entre 10.000 e 5.000 Antes de Cristo²) o homem criou o “estado” como explicam os autores supracitados:

Ainda outra das grandes instituições desenvolvidas pelo homem do Neolítico foi o estado. Podemos definir estado como uma sociedade organizada que ocupa um território específico e que possui um governo efetivo, independente de controle externo. A essência do estado é o poder de fazer e executar leis, e de preservar a ordem social pela punição daqueles que infringem essas leis.³

Verifica-se, portanto, que o Estado, ou estado, como trazem os historiadores mencionados, até mesmo para fugir do conceito de Estados Nacionais Modernos, surgidos na Europa no final da Idade Média, não é uma criação nova. Esta estrutura social foi criada tanto pela própria natureza do homem, que busca viver em coletividade, como também pela necessidade.

O ser humano é um animal frágil, desprovido de grande força, velocidade ou presas para a caça de animais. O diferencial do homem foi a sua capacidade de se unir, de trabalhar em equipe, distribuindo tarefas, de forma a maximizar a sua capacidade de

¹ BURNS, E. M.; LERNER, R. E.; MEACHAM, S. **História da Civilização Ocidental**: do homem das cavernas às naves espaciais. Tradução: Donaldson M. Garshagen. 42. ed., v. 1. São Paulo: Globo, 2003. p. 12.

² BURNS, E. M.; LERNER, R. E.; MEACHAM, S. **História da Civilização Ocidental**. p.10.

³ BURNS, E. M.; LERNER, R. E.; MEACHAM, S. **História da Civilização Ocidental**. p. 13.

sobrevivência. Organizando-se em grupos o homem pode e proteger melhor de predadores e grupos inimigos, caçar melhor e coletar mais alimentos na natureza.

Esta estrutura social trouxe novos benefícios, como a linguagem e a possibilidade de acúmulo e transmissão de conhecimentos. Estas novas habilidades foram fundamentais para o desenvolvimento da agricultura e a possibilidade de uma existência sedentária, sem a necessidade de sair à procura de novos alimentos em regiões distantes.

Com a fixação do homem à terra a civilização pode florescer, desenvolvendo as ciências, a religião e a escrita, instrumento de inestimável valor, que permitiu a desenvolvimento humano atingir os níveis que se vê na atualidade.

Percebe-se, portanto, que apesar de ser o homem indivíduo, considerado isoladamente, um ser limitado, incapaz de grandes feitos; a civilização humana, com regras (modernamente, leis) e divisão do trabalho entre seus membros, tem capacidade ilimitada e continuará a evoluir independentemente da morte dos seus indivíduos que se renovam a cada geração.

2.1.1. O Nascimento do Tributo

A partir do desenvolvimento destes grupamentos organizados surgiu a necessidade de distribuição dos rendimentos das atividades individuais, de caça, pesca, agricultura etc., bem como de distribuição do ônus de manutenção da própria estrutura administrativa e de defesa.

O tributarista Ives Gandra da Silva Martins refere-se ao trabalho do professor Hanya Hito, da universidade de Sofia, no Japão, que “lembra a construção de uma paliçada em tribos primitivas, em que o esforço conjunto da sociedade para construí-la constituía o tributo em espécie da época”⁴.

Verifica-se, assim, que nas sociedades primitivas, de pequeno porte, esta atividade distributiva não oferecia maiores dificuldades. Contudo, com o

⁴ ITO, H. *Essays in Public Finance* (Science Council of Japan, Tóquio, 1954), In MARTINS, I. G. da S. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 82.

desenvolvimento das civilizações e o seu crescimento populacional, a alocação dos recursos produzidos passou a ser da maior importância.

Neste cenário, surgiu a necessidade de a administração da coletividade arrecadar parte dos rendimentos individuais para arcar com os seus custos. Uma das formas de manutenção do estado é, justamente, o tributo, que é imposto aos produtores em troca da segurança e da proteção oferecida pelo estado.

Como bem coloca Marcus Abraham:

O tributo, na atualidade, passa a ser visto como o “*preço da liberdade*”⁵, custo este originário do pacto social firmado entre o cidadão e o Estado (e cidadãos entre si), em que o primeiro cede parcela do seu patrimônio (originário do capital ou trabalho), em favor do segundo, que lhe fornecerá bens e serviços para uma existência digna e satisfatória em sociedade.⁶

Ressalta-se, contudo, que, como se verá adiante, este conceito é insatisfatório, na medida em que as atribuições do Estado pós-moderno excedem a idéia inicial de assegurar direitos negativos de liberdade e propriedade para a efetiva promoção de direitos sociais positivos.

2.2. A TEORIA (CRÍTICA) DO TRIBUTO

Há, contudo, outra faceta nesta moeda. Apesar de o tributo ser um meio necessário para a manutenção do Estado, e de se reconhecer a importância deste para o desenvolvimento humano, os tributos podem, também, ser mal utilizados, ou utilizados para finalidades diversas. Sendo o tributo um *instrumento* de arrecadação, o seu uso pelos governantes pode ter variadas destinações.

Sobre o tema, merece destaque a obra, já citada, Uma Teoria do Tributo, do Professor Ives Gandra da Silva Martins. Em uma aprofundada análise histórica, o eminente jurista verifica as relações sociais existente em diferentes períodos históricos

⁵ Expressão utilizada por Ricardo Lobo Torres *In A Legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais do contribuinte*. In SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.) **Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 432.

⁶ ABRAHAM, M. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 57.

e a forma como a tributação foi muito utilizada pelos detentores do poder para manter ou aumentar a sua influência.⁷

Este trabalho revisitou as noções de Estado, Governo, Poder e Sociedade, para então estudar a história da civilização ocidental partindo-se do ponto de vista do tributo e do seu impacto social e nas relações de poder dentro da sociedade e para com os povos subjugados.

O autor critica ainda a falta de atenção dada pelos historiadores ao fenômeno tributário, que, na sua visão mereceria maior destaque, já que o “tributo é o principal instrumento de domínio, pois graças a ele se mantêm, os detentores do poder, no poder e enfrentam os assaltos dele por adversários internos ou inimigos externos.”⁸

A partir deste ponto, o professor se dedica ao estudo do Sistema Tributário Brasileiro, para, a partir dele e com os conceitos extraídos da história, criar uma teoria do tributo.

O autor afirma, ainda, que historicamente os detentores do poder tributário cometeram abusos de poder para o atingimento de finalidades pessoais, que não se confundiam com aquelas finalidades de Estado.

Segundo conclui o tributarista, “para atingir suas finalidades, objetivas e subjetivas, definidas por aqueles que o representam, o Estado necessita da receita tributária.”⁹ Contudo, reforça que:

As relações econômicas devem fluir naturalmente, cabendo ao Estado o mínimo de interferência na sua fluência natural, dela retirando apenas o que seja fundamentalmente necessário para prover suas funções instrumentais de preservação e de estimulador do desenvolvimento social.¹⁰

Muito embora os homens tenham se unido em sociedade voluntariamente e apreciarem os benefícios da vida em coletividade; o renomado jurista bem avalia que, devido aos abusos praticados pelos governantes em matéria tributária, as normas

⁷ MARTINS, I. G. da S. **Uma Teoria do Tributo**.

⁸ MARTINS, I. G. da S. **Uma Teoria do Tributo**. p. 256.

⁹ MARTINS, I. G. da S. **Uma Teoria do Tributo**. p. 438.

¹⁰ MARTINS, I. G. da S. **Uma Teoria do Tributo**. p. 438.

jurídicas tributárias são de rejeição social, que necessitam ser impostas e cumuladas com sanção por descumprimento para que sejam cumpridas¹¹.

Verifica-se, portanto, que a idéia inicial de civilização distorceu-se com o decorrer dos anos. A própria vida em sociedade impôs a necessidade de comando do grupo social. E uma vez que um indivíduo atingia este ponto de comando, a própria natureza humana o desvirtuava, de modo que a pessoa ou grupo dominante passava a abusar do poder de controle de forma a perpetuar-se no poder e atingir vantagens pessoais.

2.3. SÍNTESE

Em apertada síntese, o que se verificou, portanto, é que o homem é um ser social, que se reúne em sociedade para aumentar a sua segurança e obter serviços do Estado, como educação, saúde, transportes etc. O financiamento destes serviços e desta estrutura estatal é feito através de tributos criados pelos governantes.

Há, contudo, uma teoria crítica, que identifica no tributo um meio de controle social, de dominação do mais forte pelo mais fraco. Neste cenário, o detentor do poder utiliza-se da tributação para manter e expandir o seu domínio.

Não podendo desconsiderar nenhum destes aspectos, acaba-se por identificar um caráter duplo na tributação. Ao mesmo que ela é um dever dos cidadãos para que os mesmos se beneficiem dos benefícios da civilização, há também de haver limitações ao poder de tributar, de modo a assegurar um tratamento digno ao contribuinte e impedir o beneficiamento particular dos governantes eleitos.

Na sociedade brasileira contemporânea há um flagrante desequilíbrio entre os tributos cobrados e as contraprestações oferecidas aos particulares. Esta situação causa grave desconforto no contribuinte, que procura cada vez mais reduzir a sua carga tributária, aumentando, assim, a procura por planejamentos tributários.

¹¹ MARTINS, I. G. da S. **Uma Teoria do Tributo**. p. 439.

3. INTERPRETAÇÃO JURÍDICA

Para que se possa tratar do tema aqui proposto é necessário, primeiramente, verificar como se opera a interpretação das normas jurídicas em Direito Tributário.

Quando se fala em Interpretação das normas jurídicas tributárias não se pode deixar de lado os ensinamentos de Alfredo Augusto Becker. O jurista gaúcho afirma, categórico, que as normas tributárias se interpretam como todas as outras do ordenamento jurídico, sem distinção pela sua matéria.¹²

Convém, portanto, situar o método interpretativo utilizado hodiernamente. Da metade do século XX em diante o positivismo jurídico, caracterizado pela total separação entre Direito e Moral, bem como pela exaltação da objetividade, entrou em declínio. Entrou-se então, na fase denominada de pós-positivista.

Luís Roberto Barroso e Ana Paula Barcellos explicam bem esta transição para o Pós-Positivismo nos seguintes termos:

A superação histórica do Jusnaturalismo e o fracasso político do Positivismo abriram caminho para um conjunto amplo e ainda inacabado de reflexões acerca do Direito, sua função social e sua interpretação. O *Pós-Positivismo* é a designação provisória e genérica de um ideário difuso, no qual se incluem a definição das relações entre valores, princípios e regras, aspectos da chamada *Nova Hermenêutica Constitucional*, e a teoria dos direitos fundamentais, edificada sobre o fundamento da dignidade humana. A valorização dos princípios, sua incorporação, explícita ou implícita, pelos textos constitucionais e o reconhecimento pela ordem jurídica de sua normatividade fazem parte desse ambiente de reaproximação entre Direito e Ética.¹³

Outra importante mudança ocorrida nesta época diz respeito à função do Estado. Na vigência do positivismo o Estado era visto como o mero garantidor de direitos individuais de primeira geração, tais como liberdade, propriedade, segurança etc., devendo interferir o mínimo possível na sociedade.

Na atualidade pós-moderna, em que impera o Pós-Positivismo o Estado agregou novas funções e passou a ser responsável por garantir o acesso de todos a direitos sociais, coletivos e difusos mínimos. Neste contexto, os direitos sociais

¹² BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2007. p. 117.

¹³ BARROSO, L. R.; BARCELLOS, A. P. **A Nova Interpretação Constitucional dos princípios**. In LEITE, G. S. (Coord.) **Dos Princípios Constitucionais**. São Paulo, Malheiros, 2003. p. 107.

estampados na Constituição Federal, como aqueles estampados no artigo 6º (“a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados”) ganham eficácia interna e externa. Isto é, aplicam-se tanto às demais normas do ordenamento jurídico, regulando-as, como agem diretamente sobre os fatos e asseguram direitos antes inexistentes.¹⁴

Esta eficácia dos princípios na era do Pós-Positivismo, a que se chama de Teoria dos Princípios, é de grande importância para a compreensão do ordenamento jurídico como um todo. Através destas técnicas hermenêuticas é possível entender o funcionamento das regras e princípios constitucionais que permeiam todo o universo jurídico.

3.1. A TEORIA DOS PRINCÍPIOS

Nesta fase, os princípios abstratos ganharam maior força normativa e o texto constitucional, antes tido como carta política, de menor valor jurídico, ganha posição de destaque no ornamento, passando a balizar a validade e a aplicação das normas infraconstitucionais.

Muito disso se deve, sobretudo, aos trabalhos de Ronald Dworkin pela construção do arcabouço teórico dos princípios e de Robert Alexy, pelas teorizações acerca dos Direitos Fundamentais¹⁵. No Brasil, destacam-se os Professores Humberto Ávila e o ministro do Supremo Tribunal Federal Eros Roberto Grau¹⁶.

Ao contrário do que acontecia anteriormente, os princípios constitucionais passaram agora, também, a agir diretamente sobre o caso concreto, através da chamada eficácia externa¹⁷, como chama o Professor Humberto Ávila.

¹⁴ MENDES, G. F.; COELHO, I. M.; BRANCO, P. G. G. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 149.

¹⁵ ALEXY, R. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.

¹⁶ GRAU, E. R. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988: (Interpretação e crítica)**. São Paulo: Malheiros, 2008.

¹⁷ ÁVILA, H. **Teoria dos Princípios**. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 99.

Segundo ele, enquanto a eficácia interna regula a influência de uma norma sobre as demais, a eficácia externa se refere à atuação direta dos princípios sobre os fatos, sem a necessidade de regulação por regras infraconstitucionais.

Com efeito, sempre que se aplica uma norma jurídica é preciso decidir, dentre todos os fatos ocorridos, quais deles são pertinentes (*exame da pertinência*) e, dentre todos os pontos de vista, quais deles são os adequados para interpretar os fatos (*exame da valoração*). (...) O mais importante aqui é salientar a eficácia externa que os princípios têm: como eles estabelecem indiretamente um valor pelo estabelecimento de um estado ideal de coisas a ser buscado, indiretamente eles fornecem um parâmetro para o exame da pertinência e da valoração.¹⁸

Verifica-se, portanto, que toda a interpretação normativa deve partir do texto constitucional, cujos princípios e regras aplicam-se diretamente tanto às normas tributárias como às relações jurídicas tributárias.

A Teoria dos Princípios é muito importante também para estabelecer a forma correta de interpretação bem como para solucionar eventuais conflitos existentes entre enunciados normativos diversos.

3.1.1. Conceituação de Princípios e Regras

Embora existam variadas maneiras de se distinguir princípios e regras, destaca-se o ensinamento de Robert Alexy. Segundo este jurista alemão:

O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que *princípios* são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, *mandamentos de otimização*, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas.¹⁹

E continua:

¹⁸ ÁVILA, H. **Teoria dos Princípios**. p. 99.

¹⁹ ALEXY, R. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. p. 90.

Já as *regras* são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, *determinações* no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível.²⁰

Sobre o tema merece destaque, também, a proposta conceitual de Humberto Ávila, que assim coloca:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.²¹

E acerca dos princípios, assim dispõe:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, pra cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.²²

Tais distinções são de fundamental importância para o estudo que se segue, acerca da solução do conflito de normas. Como se verificará, as situações de conflitos serão decididas de maneira diversa dependendo do tipo normativo que esteja em conflito.

3.1.2. Conflitos entre Regras

Segundo os conceitos atuais, os conflitos entre regras serão resolvidos pela regra do tudo ou nada. Havendo duas regras contrárias uma à outra, dever-se-á invalidar uma delas e implicar a remanescente em sua totalidade.

Primeiramente, deve-se procurar a regra mais forte dentro dos critérios objetivos do ordenamento jurídico, que são a hierarquia, a cronologia e a especialidade. Outra maneira de se fazer isso é incluir, em uma as normas, uma cláusula de exceção que retire o conflito. Por fim, inexistindo tal cláusula, será

²⁰ ALEXY, R. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. p. 91.

²¹ ÁVILA, H. **Teoria dos Princípios**. p. 78.

²² ÁVILA, H. **Teoria dos Princípios**. p. 78-79.

necessário invalidar uma das regras, como ensina Alexy, haja vista que, “não importa a forma como sejam fundamentados, não é possível, que dois juízos concretos de dever-ser contraditórios entre si sejam válidos.”²³

O que se revela é que, em conflitos entre regras sempre haverá de se restringir a validade de uma e aplicar a outra em sua totalidade.

3.1.3. Colisões entre Princípios

Quando se trata de colisões entre princípios é importante destacar, de início, que os princípios não colidem em abstrato, podendo apenas colidir quando do estudo de casos e situações concretas.

Havendo colisões entre princípios nenhum deles deve ser considerado inválido, como se operou com as regras. “Na verdade, o que ocorre é que um dos princípios tem precedência em face do outro sob determinadas condições. Sob outras condições a questão da precedência pode ser resolvida de forma oposta.”²⁴

A resolução destes conflitos deve seguir a chamada técnica da ponderação. Como ensinam Luís Roberto Barroso e Ana Paula Barcellos²⁵, esta técnica possui três etapas, a saber: (i) a detecção das normas colidentes; (ii) o exame dos fatos, das circunstâncias e as suas interações com os elementos normativos; e (iii) a apuração dos pesos dos diversos elementos em disputa e o estabelecimento do “quão intensamente esse grupo de normas – e a solução por ele indicada – deve prevalecer em detrimento dos demais”²⁶.

3.1.4. Postulados Normativos

²³ ALEXY, R. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. p. 92.

²⁴ ALEXY, R. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. p. 93.

²⁵ BARROSO, L. R.; BARCELLOS, A. P. **A Nova Interpretação Constitucional dos princípios**. p. 117-118.

²⁶ BARROSO, L. R.; BARCELLOS, A. P. **A Nova Interpretação Constitucional dos princípios**. p. 118.

Segundo Humberto Ávila, postulados normativos²⁷ são normas de segundo grau e servem para estabelecer as condições essenciais de interpretação das regras e princípios. Estes postulados normativos dividem-se em: (i) hermenêuticos, utilizados para regular a compreensão geral do Direito; e (ii) aplicativos, destinados a estruturar e aplicar corretamente os princípios e regras²⁸.

Como explica o autor, a técnica da ponderação é por demais abstrata e pode ser utilizada para cometer arbitrariedades ou ser simplesmente mal empregada e não conduzir o intérprete ao resultado esperado.

Portanto, esta técnica deve ser regrada pelos postulados normativos, sobretudo da razoabilidade e da proporcionalidade, mas também da ponderação, da concordância prática, da proibição de excesso e da Igualdade para que possa efetivamente atribuir peso adequado aos bens tutelados no caso concreto.

O postulado da ponderação²⁹, bastante referido pela doutrina pátria, refere-se à idéia de atribuir pesos diferentes aos bens jurídicos que estão em jogo de forma a decidir qual princípio deverá sobressair-se sobre os demais. É importante ressaltar, contudo, que a ponderação deve ser estruturada por critérios, sob pena de os pesos atribuídos não estarem de acordo com as finalidades trazidas pelo texto constitucional.

Neste contexto, os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade, que serão estudados abaixo, são de extrema importância para a correta aferição do valor dos bens jurídicos postos à prova. Uma vez atribuídos os pesos dos bens em conflito, o postulado da ponderação é muito útil para a solução concreta de controvérsias.

O postulado da proibição de excesso remete à idéia de direito fundamental. Em havendo direito fundamental envolvido o mesmo não pode ser restringido excessivamente, impondo-se a manutenção de um mínimo de eficácia.³⁰

²⁷ Muito embora se reconheça que a doutrina majoritária denomina os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade princípios, faz-se aqui a posição do autor citado, por entender, como ele, que a razoabilidade e a proporcionalidades não apenas normas de interpretação, evitando, assim, confusão com os princípios sobre os quais se aplicam.

²⁸ ÁVILA, H. **Teoria dos Princípios**. p. 121-122.

²⁹ ÁVILA, H. **Teoria dos Princípios**. p. 143.

³⁰ ÁVILA, H. **Teoria dos Princípios**. p. 146.

Já o postulado da concordância prática³¹ refere-se à idéia de buscar a máxima realização dos princípios envolvidos. Interessante perceber aqui um dado retorno ao conceito de princípio cravado por Alexy, de *mandamento de otimização*.

O postulado da Igualdade, por sua vez, estrutura “a aplicação do Direito em função de elementos (critério de diferenciação e finalidade da distinção) e da relação entre eles (congruência do critério em razão do fim).”³² Apesar deste postulado não ser de maior relevância para o presente estudo, é de se destacar sobre o tema a obra *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, do renomado Professor Celso Antônio Bandeira de Mello.

3.1.4.1. Postulado da Razoabilidade

Maior destaque merece o postulado da razoabilidade, de fundamental importância para a correta técnica da ponderação. Interessante colacionar aqui o posicionamento do tributarista Marcus Abraham, para quem a razoabilidade é um princípio e não um postulado, mas cujo conteúdo muito se assemelha ao trazido por Humberto Ávila:

A razoabilidade permite a verificação da adequação dos meios empregados e dos fins pretendidos (teste de balanceamento). Trata-se de um parâmetro de valoração dos atos do Poder Público para aferir se eles estão informados pelo valor superior inerente a todo o ordenamento jurídico: a justiça. É razoável o que seja conforme a razão, supondo equilíbrio, moderação e harmonia; o que não seja arbitrário ou caprichoso; o que corresponda ao senso comum, aos valores vigentes em dado momento ou lugar.³³

Este postulado, para melhor estudo, pode ser dividido em três tipos, seguindo aqui a doutrina do Professor Humberto Ávila³⁴.

A razoabilidade se expressa como equidade, congruência e equivalência.

Como equidade este postulado estabelece que haja harmonia entre a norma geral e o caso concreto. Esta harmonia deve se operar em ambos os sentidos. O que se

³¹ ÁVILA, H. *Teoria dos Princípios*. p. 145.

³² ÁVILA, H. *Teoria dos Princípios*. p. 150.

³³ ABRAHAM, M. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. p. 114.

³⁴ ÁVILA, H. *Teoria dos Princípios*. p. 151-160.

pretende, com isso, é que determinada aplicação de norma geral continue a ser executada nos casos em que ela comumente o é; e também que a mesma norma geral não venha a ser imposta a um caso anormal, diverso daquele ao qual ela se aplica.

A razoabilidade como congruência remete à importância de as normas estarem em consonância com o contexto social e econômico em que elas se inserem.

A razoabilidade como equivalência, por outro lado, está ligada à idéia trazida por Marcus Abraham, de adequação de meios e fins. Segundo este postulado, as penas devem ser equivalentes aos delitos cometidos, por exemplo.

3.1.4.2. Postulado da Proporcionalidade

O postulado da proporcionalidade também é de fundamental relevância para a solução dos conflitos através da técnica da ponderação. O seu uso correto é de suma importância para se evitar arbitrariedades na hora de avaliar o peso dos bens e valores discutidos.

Segundo Humberto Ávila³⁵, este postulado opera-se a partir da causalidade existente entre um fim concreto e um meio, através da análise da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito.

Para o autor, ao deparar-se com uma situação concreta o postulado da proporcionalidade deve verificar (i) se a medida proposta é *adequada* para atingir a finalidade perseguida; (ii) se a medida é *necessária* para o atingimento do fim buscado, isto é, se não há alternativa menos restritiva; e (iii) se a finalidade pública desejada é realmente tão valorizada que compense a restrição imposta ao princípio, ao que se chama de *proporcionalidade em sentido estrito*.

Com base nestes quesitos o jurista que se depara com uma colisão de princípios terá à mão os subsídios necessários para corretamente atribuir a real dimensão dos bens postos a julgamento e, assim, realizar corretamente a técnica da ponderação, extraindo a norma jurídica aplicável ao caso concreto.

3.2. SÍNTESE

³⁵ ÁVILA, H. **Teoria dos Princípios**. p. 162.

Esta breve revisão teórica buscou primeiramente situar contexto filosófico em que se encontra, verificando as bases da atualidade pós-moderna e do pensamento do Pós-Positivismo. Identificou-se, com isso, a maior relevância atribuída aos princípios constitucionais.

A partir de então, revisitou-se a melhor doutrina relativa à hermenêutica constitucional, classificando as normas jurídicas constitucionais entre princípios e regras, verificando a sua eficácia interna e externa e regulando a forma de solucionar os conflitos que venham a ocorrer entre as normas constitucionais.

Este sucinto arcabouço teórico é essencial para o jurista, já que, como é da essência do pensamento Pós-positivista, as normas jurídicas não estão prontas e acabas nos textos positivados, mas necessitam da atividade intelectual do intérprete para que ele possa construí-las a partir do texto e das bases hermenêuticas. Ou, nas palavras do Professor Paulo de Barros Carvalho:

Vimos que a aplicação do direito pressupõe a interpretação, e esse vocábulo há de ser entendido como a atividade intelectual que se desenvolve à luz de princípios hermenêuticos, com a finalidade de construir o conteúdo, o sentido e o alcance das regras jurídicas.³⁶

³⁶ CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 96.

4. A INTERPRETAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Definidas as regras gerais de hermenêutica constitucional, o foco passa agora para a interpretação normativa dentro do âmbito do Direito Tributário.

O eminente Professor Paulo de Barros Carvalho, recordando lição de Carlos Maximiliano, recomenda que:

Antes de iniciarmos a interpretação propriamente dita, promovamos a análise da autenticidade e da constitucionalidade do dispositivo que almejamos interpretar, para que se evite a perda do trabalho exegético e o desgaste de energia mental com uma busca manifesta e flagrantemente inconstitucional.³⁷

Esta recomendação realmente merece atenção. A fonte máxima do Direito Tributário brasileiro é a Constituição Federal. É a partir dela que surgem as competências tributárias, e é ela que relaciona os princípios constitucionais tributários, que são de extrema importância para se estabelecer os limites da atuação estatal em matéria tributária.

4.1. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

São princípios constitucionais tributários, a estrita legalidade; a anterioridade; a anterioridade nonagesimal ou noventena; a irretroatividade; a tipologia; a proibição de tributo com efeito de confisco; a vinculabilidade da tributação; a uniformidade geográfica; a não discriminação tributária, em razão da procedência ou do destino dos bens; a territorialidade da tributação; a indelegabilidade da competência tributária; e a não-cumulatividade; a capacidade contributiva; a segurança jurídica; entre outros.

Os princípios de maior relevância para o presente estudo são o da estrita legalidade e o da segurança jurídica, que serão esmiuçados em um subtópico específico. Quanto aos demais, cabe aqui tão somente delimitar, em linhas gerais, os mais significativos.

³⁷ CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito Tributário**. p. 97.

O princípio da anterioridade tem como fundamento a não surpresa e visa permitir que o particular saiba, com antecedência, qual a carga tributária que será imposta sobre as suas operações. Por isso, a anterioridade, também chamada de anterioridade genérica, determina que um tributo novo ou que o aumento de um tributo antigo só será aplicado a partir do primeiro dia do ano subsequente à criação ou aumento.

A anterioridade nonagesimal, por outro lado, tem a mesma função, mas atua de forma diversa, determinando que o novo tributo somente passará a ser cobrado depois de transcorridos noventa dias. Conforme estabelece a própria Constituição, alguns tributos submetem-se à anterioridade dita genérica, outros à nonagesimal e alguns a ambas.

O princípio da irretroatividade impede a lei de incidir sobre fatos jurídicos tributários anteriores à sua edição. Cumpre esclarecer que tal previsão já está abarcada na previsão constitucional de proteção ao ato jurídico perfeito (CF, art. 5º, XXXVI), sendo a previsão específica um mero reforço normativo dotado de maior especificidade.

A tipologia, por sua vez, refere-se ao tipo, ou espécie, tributário: se imposto, taxa ou contribuição de melhoria. Este tipo se extrai a partir integração lógico-semântica existente entre hipótese de incidência e base de cálculo, como ensina Paulo de Barros Carvalho³⁸.

Princípio da maior importância, a capacidade contributiva tem reflexos na limitação da tributação do mínimo existencial, mas principalmente na necessidade premente de que o legislador escolha, para figurar no critério material da hipótese de incidência, condutas ou fatos que denotem a capacidade contributiva do contribuinte. Isto é, segundo o princípio da capacidade contributiva, somente poderá ser elevado a suporte fático condutas ou fatos que indiquem a disponibilidade financeira do destinatário da tributação.

4.1.1. Princípio da Legalidade

³⁸ CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito Tributário**. p. 162.

Estabelece o artigo 150, inciso I da Constituição Federal que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...)”

Conforme ensina o Professor Roque Antonio Carrazza, o princípio da legalidade é um reflexo do Estado de Direito no qual a lei é tida como a expressão máxima da vontade popular³⁹. O renomado tributarista lembra também que o princípio da legalidade genérico (não tributário) já está contido no inciso II do artigo 5º da Constituição Federal, que assim dispõe: “II – ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer nada alguma coisa se não em virtude de lei”. Desta monta, o art. 150, I, da Constituição Federal é uma garantia a mais, “um limite intransponível a atuação do Fisco”⁴⁰.

Tão importante quanto o princípio em si são as decorrências que dele se extraem. Quando a constituição estabelece que somente a lei pode instituir ou aumentar tributo ela está impondo a necessidade de a regra tributária trazer todos os elementos definidores da hipótese de incidência. Assim, em limitando os fatos sujeitos à tributação àqueles fatos previstos abstratamente em lei estar-se-á tipificando os fatos jurídicos tributários, daí que se falar que a tipicidade tributária decorre do princípio da legalidade.

Conforme ensina Roque Antonio Carrazza:

Notamos, pois, que, com o *princípio da tipicidade fechada*, o próprio *princípio da estrita legalidade tributária* apurou o seu alcance. Só é típico o fato que se ajusta rigorosamente àquele descrito, com todos os seus elementos, pelo legislador. Conjugados, estes princípios constitucionais impedem o emprego d analogia *in peius* das normas tributárias ou penais-tributárias como fonte criadora de tributos e infrações (com suas respectivas sanções).⁴¹

Como se verificou, os princípios constitucionais tributários visam estabelecer limites ao legislador e ao administrador público quando da instituição, majoração e cobrança de tributos. Neste contexto, o princípio da estrita legalidade impõe ao

³⁹ CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 238.

⁴⁰ CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 243.

⁴¹ CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 249.

legislador o dever de eleger os fatos que serão tributados e, conseqüentemente, incluídos na hipótese de incidência e quais serão deixados de fora. Uma vez criada a Regra-Matriz de Incidência, passa a vigor o princípio da tipicidade fechada, através do qual somente sofrerão a incidência normativa aqueles fatos tipificados pelo legislador.

Para melhor compreender o funcionamento da tipicidade, cumpre agora revisitar os elementos mais importantes da Regra-Matriz de Incidência Tributária.

4.2. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A fim de bem situar o tema proposto, é interessante tecer breves comentários sobre o nascimento das obrigações tributárias.

Segundo a melhor doutrina, a partir da atribuição constitucional de competência os entes federados criam, mediante lei (obedecendo ao princípio da estrita legalidade acima estudado), os tributos que lhe competem.

Apesar de os tributos decorrerem da lei, a relação jurídica tributária, isto é, a obrigação de pagar tributo surgirá somente a partir da realização do Fato Jurídico Tributário⁴² pelo contribuinte (destinatário constitucional tributário) e a subsunção do referido fato à Regra-Matriz de Incidência Tributária, fenômeno que se passa a explicar.

Segundo a lição do renomado Professor Paulo de Barros Carvalho⁴³, as leis instituidoras de tributos são chamadas de Regras-Matriz de Incidência e são compostas de uma hipótese e uma conseqüência. A hipótese regula os requisitos necessários à incidência e a conseqüência estabelece a obrigação tributária criada a partir da incidência.

4.2.1. Hipótese de Incidência

⁴² Cumpre esclarecer aqui a opção pela terminologia adotada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, sem prejuízo da doutrina desenvolvida pelo mestre Geraldo Ataliba na obra **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

⁴³ CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito Tributário**.

A hipótese de incidência é uma conceituação abstrata de fato que pode vir a ocorrer no futuro. A origem deste pensamento se encontra na obra de Pontes de Miranda⁴⁴ e se refere ao que o renomado jurista chamou de *suporte fático* da norma. O suporte fático é uma situação eleita pelo legislador como relevante para desencadear efeitos jurídicos.

Como melhor explica Marcos Bernardes de Mello:

Quando aludimos a suporte fático estamos fazendo referência a algo (= fato, evento, conduta) que poderá ser ocorrer no mundo e que, por ter sido considerado relevante, tornou-se objeto da normatividade jurídica.⁴⁵

Assim, a hipótese de incidência consiste no suporte fático da Regra-Matriz de Incidência. Em se tratando de matéria tributária, o critério material, núcleo da hipótese, sempre terá como suporte fático uma conduta humana, normalmente caracterizada por um verbo transitivo mais um complemento, como exemplo tem-se auferir renda, prestar serviços etc.

4.2.2. Fato Jurídico Tributário

A partir da existência do tributo, com a edição e vigência da Regra-Matriz de Incidência, o nascimento da obrigação tributária estará condicionado à realização, pelo particular do fato jurídico tributário.

O fato jurídico tributário, na doutrina de Pontes de Miranda, caracteriza-se como fato, ocorrência do mundo real. Como ensina o eminente jurista⁴⁶, os fatos não criam, modificam nem extinguem relações jurídicas. Para que eles adquiram esta capacidade e possam criar a obrigação tributária é necessário que ocorra a figura da incidência. Ou, nas próprias palavras de Pontes de Miranda: “para que os fatos sejam

⁴⁴ MIRANDA, P. de. **Tratado de Direito Privado**: Parte Geral. Rio de Janeiro: Editor Borosi, 1954. t. 1.

⁴⁵ MELLO, M. B. de. **Teoria do Fato Jurídico**: Plano da Existência. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 43.

⁴⁶ MIRANDA, P. de. **Tratado de Direito Privado**. p. 3.

jurídicos, é preciso que regras jurídicas – isto é, normas abstratas – *incidam* sobre êles, desçam e encontrem os fatos, colorindo-os, fazendo-os ‘jurídicos’.”⁴⁷

4.2.3. Incidência Tributária

É somente após a ocorrência do fenômeno da incidência que os fatos do mundo real tornam-se fatos jurídicos, entrando, assim, no mundo jurídico, e desencadeando os efeitos previstos na norma jurídica.

O fenômeno a incidência, portanto, é o responsável pela juridicização dos fatos e para que ele possa ocorrer é necessário observar alguns critérios.

Primeiramente, cumpre ressaltar que a incidência é, como ensina Pontes de Miranda, infalível e tem alcance sobre todos os casos que ela em como atingível.

Contudo, para que este fenômeno ocorra é preciso que haja o que o Professor Paulo de Barros Carvalho chama de Subsunção do Fato à Norma⁴⁸. A subsunção refere-se à comparação entre o fato jurídico tributário (ou fato, pela denominação de Pontes de Miranda) e a hipótese de incidência (ou suporte fático, pelo mesmo autor).

Apenas quando houver absoluta identidade entre ambos e, ao mesmo tempo, sempre que houver esta absoluta identidade entre os elementos haverá a subsunção do fato à norma, operacionalizando a incidência tributária e desencadeando o conseqüente normativo, isto é, criando a relação jurídica tributária e o dever de pagar o tributo.

Verifica-se, portanto, que no Brasil impera o sistema da taxatividade. Isto é, somente são tributadas aquelas condutas humanas elencadas pelo legislador como hipóteses de incidência tributária.

4.2.4. Conseqüente Tributário

O conseqüente tributário, também chamado de prescritor, é de menor importância para o estudo da elisão fiscal, que focará as tentativas de fuga do

⁴⁷ MIRANDA, P. de. **Tratado de Direito Privado**. p. 6.

⁴⁸ CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito Tributário**. p. 250.

enquadramento na hipótese de incidência. Por este motivo, o conseqüente será apenas muito brevemente revisto abaixo.

O prescriptor normativo é composto por um critério pessoal e um material. O critério pessoal diz respeito aos sujeitos envolvidos na relação jurídica tributária, isto é, a definição do sujeito ativo e do sujeito passivo da obrigação.

O sujeito ativo será sempre um ente federativo, União, Estados, Municípios ou Distrito Federal. O sujeito passivo, contribuinte, refere-se ao destinatário constitucional tributário, e identifica quem tem o dever de pagar o tributo. O sujeito passivo deve guardar identidade com a realização do Fato Jurídico Tributário, podendo, ainda, serem estabelecidas em lei as hipóteses de responsabilidade e substituição.

O critério material, por sua vez, estabelece qual a base de cálculo e as alíquotas do tributo.

4.3. MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS

Segundo a melhor doutrina os métodos de interpretação da norma jurídica tributária são, basicamente, cinco, a saber: o literal ou gramatical, o histórico, o lógico, o teleológico e o sistemático.

Sobre o tema é interessante colacionar a visão de Alfredo Augusto Becker, que valoriza a interpretação sistêmica das normas tributárias, aí compreendidas dentro do ordenamento jurídico:

A lei considerada em si mesma, como um ser isolado, não existe como regra jurídica. Isolada em si mesma, a lei existe apenas como fórmula literal legislativa *sem conteúdo jurídico* ou como simples fenômeno histórico. A lei não é um pássaro que o legislador solta abrindo as portas do Congresso. A lei tributária não é um falcão real que do punho do Executivo alça vôo para ir à caça do “fato gerador”. A regra jurídica contida na lei (fórmula literal legislativa) é a *resultante* lógica de um complexo de *ações* e *reações* que se processam no sistema jurídico onde foi promulgada⁴⁹.

⁴⁹ BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. p. 121.

Com esta passagem, o referido tributarista exalta a importância de se interpretar a norma tributária dentro do sistema jurídico ao qual ela pertence.

O professor Paulo de Barros Carvalho, por outro lado, opera a partir da premissa de que o direito é um corpo de linguagem destinado a regulamentar a conduta humana⁵⁰. Tomando isso como base, a interpretação jurídica deve seguir pela investigação dos planos fundamentais da linguagem, que são a sintaxe, a semântica e a pragmática⁵¹.

Como explica o renomado tributarista, a sintática refere-se ao plano das normas, a estrutura interna da norma, a sua relação com as demais normas do ordenamento e com a Constituição. O plano semântico é o que relaciona a norma com os fatos, o que dá significado à norma. A pragmática, por sua vez, remete à idéia de como a norma é utilizada e aplicada na comunidade em que ela está inserida.

Vale destacar também o posicionamento do Doutor José Eduardo Soares de Melo, que assim dispõe:

Embora constituam diretrizes e esquemas úteis aos aplicadores do Direito, os métodos de interpretação não revestem cunho obrigatório, nem podem apresentar qualquer tipo de hierarquia. O intérprete é realmente livre para utilizá-los, de modo isolado ou global, sucessivo ou simultâneo, sem que se possa conferir preeminência a quaisquer dos procedimentos aventados na legislação.⁵²

Pensamento semelhante adota Marcus Abraham, como a seguir se observa:

Com o triunfo do pós-positivismo, embalado pelas idéias da jurisprudência dos valores e pela virada kantiana, adota-se o pluralismo metodológico, afastando-se a aplicação apriorística de qualquer dos métodos de interpretação, com a utilização de todos eles, de acordo com os valores envolvidos no caso concreto e imanentes às normas.⁵³

Verifica-se, pois, que o método escolhido na interpretação é de menor importância. O que realmente precisa ser considerado, quando da interpretação das regras tributárias n o caso concreto são os pressupostos hermenêuticos, os princípios

⁵⁰ CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito Tributário**. p. 95.

⁵¹ CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito Tributário**. p. 99.

⁵² MELO, J. E. S. de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. p. 208.

⁵³ ABRAHAM, M. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. p. 129.

constitucionais aplicáveis e a teoria da norma, isto é, a hipótese de incidência tributária elencada pelo legislador.

5. EVASÃO FISCAL

Traçados os pressupostos teóricos sobre os quais se assenta este trabalho, passa-se então para o estudo da elisão fiscal. Mas para chegar ao conceito de elisão fiscal, construir-se-á, primeiro, o da evasão.

Antonio Rodrigo Sampaio Dória foi um dos pioneiros do estudo e da sistematização da evasão fiscal⁵⁴ no Brasil. Na sua obra ele dividiu a evasão primeiramente em omissiva e comissiva.

5.1. EVASÃO POR OMISSÃO

A evasão omissiva, por sua vez, subdividia-se em imprópria e por inação.

A evasão imprópria consiste no comportamento do particular que, ao perceber que determinada conduta sofre uma carga tributária muito elevada, opta por não praticar o fato jurídico tributário. Como exemplo, pode-se mencionar o particular que, para não sofrer com a elevada tributação sobre bebidas alcoólicas deixa de consumi-las. Neste caso, há o que se chama de abstenção intencional de incidência.

Esta modalidade de evasão é de pouco interesse para o Direito Tributário, já que não há a ocorrência de fato jurídico tributário. Este fenômeno, contudo, pode vir a ser relevante para o estabelecimento de políticas extrafiscais, bem como para se medir o impacto da tributação no desenvolvimento econômico.

A outra forma de evasão por omissão, chamada de evasão por inação, ou evasão omissiva própria, é bastante diferente da anterior. Enquanto na primeira hipótese o particular conscientemente evitou a prática do fato jurídico tributário antes de realizá-lo, nesta a omissão ocorre após a prática do Fato, de modo que já ocorreu nascimento da obrigação tributária.

A evasão aqui ocorre quando o contribuinte obtém a oclusão, diminuição ou retardamento do cumprimento da obrigação tributária, como explica Sacha Calmon

⁵⁴ DÓRIA, A. R. S. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Bushatsky, 1977.

Navarro Coêlho⁵⁵. Estes fins podem ser atingidos pela omissão de dados, informações e procedimentos e podem se realizar de forma intencional ou não intencional.

Apenas quando se tratar de evasão por inação intencional estará configurado o tipo penal relativo à sonegação, previsto no artigo 71 da Lei 4.502 de 1.964, já que o mesmo depende da existência de dolo. Mesmo não constituindo sonegação, contudo, dependendo da infração fiscal cometida pode ela constituir, na espécie, crime ou contravenção, punida tanto pelo Direito Penal como pelo Tributário, como bem lembra Miguel Delgado Gutierrez, na hipótese bastante exemplificativa do contrabando⁵⁶.

5.2. EVASÃO COMISSIVA

A evasão por ação também se desdobra em dois subgrupos, mas o critério de diferenciação é o da licitude. Ainda segundo Dória, a evasão pode ser ilícita ou lícita (também chamada de elisão fiscal ou economia fiscal), dependendo do meio empregado pelo contribuinte.

Segundo o autor, pautado pela racionalidade jurídica da sua época, a evasão comissiva ilícita seria aquela realizada mediante fraude, simulação ou conluio. Ainda segundo esta linha, a caracterização da licitude/ilicitude também estaria vinculada ao momento da realização da ação evasiva em comparação com a ocorrência do fato jurídico tributário.

As demais práticas, ainda segundo Dória, seriam modalidades lícitas, de elisão fiscal, que ocorreriam por indução da lei ou por lacuna da lei. Tal posicionamento vem sendo cada vez mais criticado pela doutrina, como se verá abaixo.

Insta, portanto, caracterizar e, mais que isso, evidenciar os elementos da fraude à lei e da simulação e do momento da utilização para que se possa começar a traçar os primeiros limites do planejamento tributário.

5.2.1. Fraude à Lei

⁵⁵ COÊLHO, S. C. N. **Evasão e Elisão Fiscal**: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 41.

⁵⁶ GUTIERREZ, M. G. **Planejamento Tributário**: Elisão e Evasão Fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 68.

Como ensina Pontes de Miranda⁵⁷, as regras jurídicas cogentes (proibitivas e impositivas), são suscetíveis de fraude, isto é, são fraudáveis. A fraude caracteriza-se pela violação, frustração, da vontade legal acrescida do elemento de intenção, dolo. É um agir, conforme a lei, para atingir uma finalidade proibida ou diversa da prescrita em lei.

Sobre o tema, merece destaque o que escreveu Miguel Delgado Gutierrez, acolhendo o posicionamento de Francisco Ferrara: “na fraude contorna-se a estrada, legalmente proibida, com uma combinação tendenciosa de caminhos laterais, para desembocar no terreno adversário por um ponto indefeso e não vigiado.”⁵⁸

Verifica-se, portanto, que a fraude à lei caracteriza-se justamente pelo uso de meios lícitos para o atingimento de finalidades ilícitas. Embora a fraude à lei sempre fosse repudiada pelo ordenamento jurídico, foi a partir da edição do Código Civil de 2002 que os negócios jurídicos que tenham por objeto fraudar passaram a se repudiar nulos.

No direito contemporâneo não é a licitude dos meios, mas a ilicitude dos fins que deve prevalecer quando do exame dos fatos.

5.2.2. Simulação

Simulação, como muito bem define o professor Francisco Amaral:

É uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Não é vício da vontade, pois não a atinge em sua formação. É antes uma disformidade consciente da declaração, realizada de comum acordo com a pessoa a quem se destina, com o objetivo de enganar terceiros.⁵⁹

O que ocorre, nestes casos, é que há uma exteriorização enganosa, mentirosa, da vontade de modo a simular determinado ato ou negócio jurídico quando, em

⁵⁷ MIRANDA, P, de. **Tratado de Direito Privado**. p. 43-45.

⁵⁸ GUTIERREZ, M. G. **Planejamento Tributário**. p. 187.

⁵⁹ AMARAL, F. **Direito Civil: Introdução**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 520.

verdade, se pretendia a realização de outro negócio jurídico (simulação dita relativa) ou de nenhum (simulação absoluta).

São requisitos para a simulação: (i) a incompatibilidade entre a vontade real e a vontade declarada; (ii) o comum acordo entre os participantes; e (iii) a intenção de prejudicar terceiro.

O Código Civil novamente sanciona os negócios jurídicos simulados com a nulidade (art. 167) e impõe a permanência do negócio jurídico subjacente (oculto, dissimulado), desde que válido na sua substância e forma.

Sobre o uso indevido da simulação nos planejamentos fiscais, Marcus Abraham bem exemplifica a matéria, como se observa abaixo.

Segundo os incisos I, II, III [do § 1º] do artigo 167 do Código Civil, identificamos três hipóteses comumente utilizadas em planejamentos fiscais: a) no inciso I⁶⁰, teríamos a situação da utilização de uma terceira pessoa (física ou jurídica) que é interposta em alguma operação, visando modificar alguma das características do fato gerador (p. ex. aproveitamento de alguma desoneração fiscal somente aproveitável através desta interposta pessoa, como nos casos de *treaty shopping*⁶¹); b) já no inciso II⁶², verificamos os casos de alteração proposital de algum dos elementos do ato ou negócio jurídico (p. ex. alteração do preço de venda do imóvel, visando reduzir a carga fiscal do imposto de renda sobre o lucro imobiliário do vendedor, bem como para permitir ao comprador comprovar a origem do capital empregado no negócio); c) finalmente, no inciso III⁶³, teríamos a manipulação de datas nos instrumentos particulares (p. ex. elaboração de contato ficto a fim de justificar qualquer modificação patrimonial em determinada data).⁶⁴

Verifica-se, pois, que o negócio jurídico simulado não ocorreu no mundo dos fatos, há apenas uma ficção formal criada pelos contratantes com o intuito de prejudicar terceiros. Nestas hipóteses, a regra-matriz de incidência deve ignorar a forma ficta criada e incidir sobre os fatos tais como eles ocorreram.

⁶⁰ Código Civil, art. 167, “§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:” “I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;”

⁶¹ *Treaty Shopping* é o nome que dá a interposição de pessoas, normalmente empresas canais (*conduit companys*), nas operações de forma a se beneficiar de tratados contra bi-tributação, como explica, Luis Eduardo Schoueri na sua obra **Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

⁶² (...) “II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;”

⁶³ (...) “III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.”

⁶⁴ ABRAHAM, M. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. p. 222-223.

5.2.3. Momento de Realização da Ação Evasiva

Outro importante dado a se avaliar para identificar a licitude da evasão fiscal é o seu momento de ocorrência. A ação pode acontecer antes de realizado o fato jurídico tributário ou depois dele.

É unânime na doutrina que as ações realizadas após a ocorrência do fato caracterizam hipóteses de evasão ilícita. Isto ocorre porque, como visto anteriormente, é característica da norma jurídica incidir sobre todos os fatos que guardarem semelhança com o suporte fático hipoteticamente previsto. Ou seja, uma vez ocorrido determinado fato a norma incide, jurisdicizando-o e produzindo os efeitos nela previstos.

Em matéria tributária isto quer dizer que uma vez praticado o fato jurídico tributário previsto na regra-matriz de incidência há o nascimento da obrigação tributária. Verifica-se, portanto, que qualquer conduta praticada pelo contribuinte de modo a ocultar, mascarar, desqualificar etc. o fato praticado deverá ser tida como ilícita.

A conduta lícita, portanto, a contrário senso, é aquela realizada antes do fato, planejada de forma a permitir que o particular atinja as finalidades econômicas perseguidas sem, contudo, praticar a conduta prevista na hipótese tributária, evitando a tributação antes do seu nascimento.

Sobre este assunto, merece destaque a doutrina norte-americana, que classifica as ações evasivas lícitas e ilícitas respectivamente em *tax avoidance* e *tax evasion*. Como define George Altman: “*tax avoidance ordinarily is not a cure, but a prevention. It is the prevention of that situation from arising which is the basis of the tax.*”⁶⁵

Há autores, como Sacha Calmon Navarro Coêlho, que enaltecem a importância deste fenômeno temporal. Segundo eles, partindo-se dos princípios da legalidade e tipicidade em matéria tributária e livre iniciativa, o particular sempre poderá utilizar-se de meios alternativos para atingir econômicos que pretende. No

⁶⁵ ALTMAN, G. **Recent Development in Income Tax Avoidance**. Illinois Law Rev., 1934. 29 v. 154 p. *apud* COÊLHO, S. C. N. **Evasão e Elisão Fiscal**. p. 43.

mesmo sentido posicionam-se autores como Ricardo Mariz de Oliveira⁶⁶ e Gilberto de Ulhoa Canto.⁶⁷

Contudo, melhor posicionamento é o que adota Hugo de Brito Machado⁶⁸. Segundo este tributarista, é possível que o contribuinte pratique ações ilícitas antes da ocorrência do fato jurídico tributário, hipótese que caracterizaria a evasão fiscal ilícita.

Verifica-se, portanto, que embora o momento da realização da ação evasiva seja relevante para caracterizar a sua licitude – não há que se falar em elisão após a ocorrência do fato –, não pode ele ser unicamente considerado.

5.3. PRIMEIROS ESTUDOS SOBRE ELISÃO FISCAL

Como se apontou anteriormente, seguindo a linha de raciocínio criada por Sampaio Dória, as ações realizadas para economizar tributos que não caracterizassem fraude, simulação ou conluio estariam abrangidas dentro da evasão lícita ou elisão Fiscal. Esta elisão poderia se operacionalizar de duas maneiras: por indução de lei ou por lacuna de lei.

A primeira hipótese é aquela em que o legislador inclui na norma jurídica tributária, para o atingimento de finalidades extrafiscais, isto é, objetivos não arrecadatórias, previsões de não incidência normativa ou de redução da carga tributária. Como exemplo tem-se a criação da Zona Franca de Manaus, que visa incentivar o desenvolvimento da região Norte do país.

Estes benefícios estão regulados em lei e não possuem grande complexidade. Esta modalidade de elisão é chamada pelo próprio autor de imprópria e não merece maiores considerações.

A segunda, e mais contestada, modalidade se refere à elisão por lacuna de lei. Como explica Sacha Calmon Navarro Coêlho:

⁶⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Elisão e Evasão**. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*. 13 v. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1988.

⁶⁷ CANTO, Gilberto de Ulhoa. **Elisão e Evasão**. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*. 13 v. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1988.

⁶⁸ MACHADO, H. de B. **Introdução ao Planejamento Tributário**. In ROCHA, V de O. (Coord.) **Planejamento Fiscal: Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 1995.

(...) elisão por lacuna, quando a lei, sendo lacunosa, deixa buracos nas malhas da imposição, devidamente aproveitados pelos contribuintes. A verdadeira elisão fiscal é esta, por apresentar questionamentos jurídicos e éticos na sua avaliação. Baseia-se na premissa de que se o legislador não a quis, como na elisão induzida pela lei, pelo menos não a vedou expressamente, quando podia tê-lo feito (princípio da legalidade).⁶⁹

Na mesma linha, Miguel Delgado Gutierrez assim aduz:

Por mais providente que se demonstre o legislador, sempre existirão lacunas e fissuras no sistema tributário, das quais os contribuintes e seus assessores se aproveitam para, de forma criativa, escapar da tributação, modificando juridicamente os fatos com o intuito de serem tributados da forma mais benéfica possível, sem, no entanto, desnaturá-los a tal ponto que não mais produzam os efeitos econômicos ou possuam a utilidade negocial que incita à sua realização.⁷⁰

Segundo estes autores, partindo da supremacia dos princípios da legalidade e da livre iniciativa, as possibilidades de elisão fiscal são infinitas. Isso ocorre porque a tributação será sempre limitada pela hipótese de incidência, a qual, ante o princípio da anterioridade, deve ser de conhecimento do particular antes da sua vigência.

O particular, por sua vez, é livre e tem a sua atuação pautada pelos princípios da legalidade (CF, art. 5º, II - “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”) e da livre iniciativa (CF, art. 170), podendo organizar seus negócios como achar mais conveniente, buscando sempre o lucro.

Neste contexto, segundo entende esta relevante corrente doutrinária, sempre existirão meios alternativos àqueles tributados para a realização econômica desejada, sem que o particular realize o fato jurídico tributário e nasça o dever de pagar o tributo.

⁶⁹ COELHO, S. C. N. **Evasão e Elisão Fiscal**. p. 41

⁷⁰ GUTIERREZ, M. D. **Planejamento Tributário**. p. 73.

6. LEGITIMIDADE DA ECONOMIA FISCAL

Como se constatou, a norma tributária tornou-se uma norma de rejeição social, o que levou os particulares a procurar meios de se evitar o pagamento de tributos. Estes meios, vistos no capítulo anterior, podem, por si só, ser ou não ser lícitos. Há, contudo, quem afirme que a própria intenção de reduzir a carga fiscal é ilícita em si mesma, já que a contribuição para com os custos de manutenção do Estado seria um dever fundamental.

Para tanto, propõe-se aqui fazer uma perfunctória análise sobre a legitimidade de realizar economia fiscal, traçando algumas breves considerações apenas em relação ao legítimo interesse deste contribuinte que visa a redução do seu encargo tributário, independente da forma utilizada. A pergunta que aqui se faz é se é lícito ao contribuinte, indiferentemente ao método utilizado, reduzir a sua carga de contribuição para com o Estado.

6.1. TRIBUTO COMO DEVER FUNDAMENTAL

A idéia de Tributo como dever fundamental não se encontra positivado de forma expressa na Constituição Federal, mas é extraído a partir da leitura de outros princípios, bem como da própria criação do Estado e da necessidade da arrecadação para o atingimento dos seus fins.

Conforme se verificou na abertura do presente trabalho, os tributos foram criados com a finalidade de permitir a vida em sociedade, permitindo-se a realização de feitos que individualmente não seriam possíveis de ser realizados. Em troca destes serviços prestados pelo Estado, os cidadãos devem pagar tributos, retomando a idéia de tributo como preço da liberdade, disseminada por Ricardo Lobo Torres e vista acima⁷¹.

No contexto pós-positivista atual, de maximização da eficácia dos princípios constitucionais, este argumento ganha ainda mais peso, já que as atribuições do Estado são ainda maiores, acrescendo, assim, as suas expensas.

⁷¹ Vide supra, capítulo 2 – item 2.1.1.

No mesmo sentido, o art. 3º da Constituição Federal⁷² traz como um dos objetivos do Estado brasileiro a solidariedade social. Elevada ao patamar de princípio constitucional, a solidariedade irradia seus efeitos para todo o ordenamento, inclusive para as normas relativas à tributação.

Segundo Marcus Abraham⁷³, o princípio da solidariedade atua tanto quando o Estado precisa definir quais as áreas que mais necessitam da sua atuação, como também quando o ente federativo estabelece a forma de repartição das despesas públicas entre os contribuintes.

Outro princípio constitucional que revela o dever de pagar tributos é o da capacidade contributiva. Como visto anteriormente⁷⁴, este princípio em um contexto positivista, de proteção do cidadão contra o Estado, servia para limitar a atuação do legislador, que não poderia tributar fatos que não fossem demonstrativos de riqueza.

No contexto atual, este princípio, aliado ao da igualdade, vem sofrendo tentativas de interpretação no sentido de se tributar de forma igualitária os cidadãos que demonstrarem a mesma capacidade contributiva, independentemente do fato concretamente realizado.

6.2. LIBERDADE DO CONTRIBUINTE

De outro lado, a legitimidade da prática do planejamento tributário nasce dos princípios constitucionais da legalidade, da propriedade privada e da livre iniciativa, que permitem ao particular escolher e direcionar os seus negócios de forma a obter o maior lucro, desde que não desrespeite a lei.

Esta corrente doutrinária, seguida por Sacha Calmon Navarro Coelho⁷⁵, entende que não há um dever constitucional de pagar tributos. Limitando-se a análise jurídico-tributária, realmente, não há que se falar em tributo antes da ocorrência da incidência do fato à norma.

⁷² Constituição Federal, “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – constituir uma sociedade livre, justa e solidária; (...)”

⁷³ ABRAHAM, M. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. p. 80.

⁷⁴ Vide supra, capítulo 4 – item 4.1.

⁷⁵ COELHO, S. C. N. **Evasão e Elisão Fiscal**.

Aí, portanto, a conclusão a que se chega é que o particular é livre para deixar de realizar o fato jurídico tributário.

Outro argumento a favor desta teoria é a própria existência de hipóteses legais de elisão, isto é, situações criadas pelo legislador nas quais o particular tem a possibilidade de fazer a opção pelo regime mais benéfico. As elisões impróprias, como vistas acima, são opções dadas pelo criador da norma tributária ao contribuinte para que ele possa reduzir a sua carga tributária.

A partir das elisões impróprias seria possível concluir que o particular pode procurar obter um tratamento tributário mais favorável, não sendo ele obrigado a optar por contribuir com uma maior parcela para o Estado.

Segundo aponta Miguel Delgado Gutierrez: “não se nega que os contribuintes têm o direito de agir, em sua vida negocial, de modo a não pagar tributos ou a incidir numa menor carga tributária”⁷⁶.

Verifica-se, aqui, a existência da esfera de liberdade do contribuinte, que não pode ser mitigada pela administração tributária.

6.3. COLISÃO ENTRE PRINCÍPIOS

Conforme se estudou no início do presente trabalho⁷⁷, não há conflito entre princípios constitucionais em abstrato, contudo, no caso concreto, durante a prática de planejamentos tributários, diversos princípios atuam concomitantemente e alguns deles podem colidir-se. Havendo a colisão, a técnica a ser adotada é a da ponderação.

Relativamente à elisão fiscal, André Luiz Carvalho Estrella bem identifica os elementos do conflito em questão:

Os princípios da legalidade e da liberdade privada tutelam o *valor* segurança jurídica e *interesse* privado da liberdade empresarial, da livre iniciativa, da liberdade de trabalho e da busca do lucro econômico, inseridos que estamos no modo de produção capitalista.

Já o princípio da capacidade contributiva tutela o *valor* justiça e o *interesse* público de arrecadar receitas para fazer frente às diversas necessidades sociais, as quais compete privativamente ao Estado suprir. A diminuição do *déficit fiscal* e a tentativa de reduzir as

⁷⁶ GUTIERREZ, M. D. **Planejamento Tributário**. p. 106.

⁷⁷ Vide supra, capítulo 3.

desigualdades sociais, que aparecem mundialmente nas manifestações populares, consubstanciam exigências da moderna sociedade a serem atingidas por qualquer governo democrático.⁷⁸

Merece maior destaque, também, a posição de Hugo de Brito Machado⁷⁹. Segundo bem lembra este autor, a aplicação do princípio da solidariedade não pode permitir a cobrança de tributo sem lei. E a lei somente autorizar cobrar tributo após a realização do fato jurídico tributário.

A ponderação entre os princípios permite reduzir a esfera de aplicabilidade de cada um dos princípios colidentes. Contudo, permitir a cobrança tributária para além da norma jurídica tributária seria a remoção do princípio da legalidade, o que não é permitido.

Este autor ainda lembra que por mais nova que esta tese possa parecer, ela é típica de governos autoritários, como o Nazismo. Ele ainda completa, afirmando que “legalidade e solidariedade são princípios que se completam na difícil tarefa de controlar o Poder, em benefício da liberdade, não se devendo admitir que a invocação do princípio da solidariedade possa ser útil para justificar a violação à lei”.⁸⁰

Verifica-se, portanto, que não há ilicitude no comportamento do contribuinte que busca evitar a incidência do tributo, reduzindo assim a carga tributária que tem que suportar.

⁷⁸ ESTRELLA, A. L. C. **A Norma Antielisão Revisitada**: Artigo 116, parágrafo único, CTN. *In*: PEIXOTO, M. M. (Coord.) **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 118.

⁷⁹ MACHADO, H. de B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 51.

⁸⁰ MACHADO, H. de B. **Curso de Direito Tributário**. p. 51.

7. NOVOS LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Dada à elevada carga fiscal existente hoje no Brasil, o número de empresas realizando planejamentos tributários tem elevado consideravelmente. Contudo, muitos destes planejamentos têm sido executados sem os devidos cuidados e têm se utilizado de formas questionáveis.

Sobretudo com o advento do Código Civil de 2002, algumas figuras como o abuso de direito, a boa-fé objetiva e o abuso das formas ganharam maior destaque e rigidez. Estas figuras, embora já fossem conhecidas antes da edição do referido diploma legal, passaram a ser coibidas de forma mais acintosa.

Em sendo ilícitos civis, não é admissível que o planejamento tributário contemple tais atos, caracterizando-os, assim, como novos limites, já que não contemplados inicialmente por Sampaio Dória, como visto anteriormente.

Busca-se aqui melhor compreender o que são estas figuras, como elas vêm sendo usadas e o motivo da sua ilicitude.

7.1. ABUSO DE DIREITO

O abuso de direito, previsto no artigo 187 do Código Civil⁸¹, caracteriza-se pelo seu uso indevido, para além dos seus limites intrínsecos.

Os doutrinadores civilistas suscitam duas posições distintas, a subjetiva e a objetiva. A teoria subjetiva determina que comete abuso de direito aquele que, sem finalidade econômica, usar de direito de que é titular com a intenção de causar prejuízo a outrem. E a teoria objetiva é aquela que entende o abuso de direito como uma consequência anormal do uso do direito.

Segundo explica Sílvio de Salvo Venosa⁸², adotou fez bem em adotar a segunda teoria, a objetivo-finalista. Portanto, segundo o autor, o abuso de direito não

⁸¹ Código Civil, art. 187: “Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.”

⁸² VENOSA, S. de S. **Direito Civil**: parte geral. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 568.

está relacionado à culpa ou ao dolo (podendo ou não estar prestantes), mas sim à finalidade.

Na seara do direito tributário e, mais especificamente, da elisão fiscal, Hermes Marcelo Huck, antes mesmo da edição do atual Código Civil, assim aduz:

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 Direito. Abuso de direito é figura construída para inibir práticas que, embora dentro do âmbito legal, impliquem distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, seja pela utilização de um direito, seja pelo exercício do poder, em finalidades diversas daquelas para as quais o ordenamento assegura sua existência, mesmo por uma distorção funcional, por inibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese sem uma razão suficiente que a justifique.⁸³

Verifica-se, portanto, que mesmo antes de ser a lei tornar o abuso de direito ato ilícito, já era ele utilizado como um limitador do planejamento tributário.

Segundo ensina Ricardo Lobo Torres⁸⁴, a caracterização, ainda que aberta, do abuso de direito no código civil como ato ilícito visa o combate da forma pela substância. A finalidade do ato ganha maior destaque, buscando a superação do positivismo formalista e conceitualista.

Ainda de acordo com o renomado tributarista, o abuso de direito em direito tributário pode ensejar a requalificação do fato, com a lavratura de auto de infração e a aplicação da multa de ofício.

7.2. BOA-FÉ OBJETIVA

Outro instituto que ganhou muito destaque após a edição do código civil de 2.002 é o da boa-fé objetiva. Este princípio, no novo diploma de direito privado, veio contemplado expressamente em três artigos, ao que a doutrina civilista passou, também, a lhe atribuir três diferentes funções.

⁸³ HUCK, H. M. **Evasão e Elisão**: Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 137.

⁸⁴ TORRES, R. L. **O Abuso do Direito no Código Tributário Nacional e no Novo Código Civil**. In: GRUPENMACHER, B. T. **Direito Tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 55-59.

A boa-fé está prevista, atualmente, nos artigos 113⁸⁵, 187⁸⁶ e 422⁸⁷ do Código Civil. Conforme a doutrina dominante, o primeiro artigo mencionado é responsável por atribuir a função interpretativa da boa-fé, o segundo pela sua função limitadora de direitos subjetivos e o último estabelece a função criadora de deveres acessórios.

Neste sentido, merece destaque a posição de Gustavo Tepedino e Anderson Schreiber, que assim dispõem:

Na primeira função, alude-se à boa-fé como critério hermenêutico, exigindo que a interpretação das cláusulas contratuais privilegie sempre o sentido mais conforme à lealdade à honestidade entre as partes. Proíbe-se, assim, a interpretação que dê a uma disposição contratual um sentido malicioso ou de qualquer forma dirigido a iludir ou prejudicar uma das partes, em benefício da outra. (...)

No que tange à segunda função indicada, a boa-fé vem servir de limite para o exercício de direitos no âmbito de uma relação contratual. Afigura-se, assim, como critério para diferenciação entre o exercício regular e o exercício irregular ou abusivo – e, portanto, vedado – de direitos frente à outra parte na relação contratual. (...)

Por fim, a boa-fé exerce o papel de fonte criadora de deveres anexos à prestação principal. Assim, impõe-se às partes deveres outros que não aqueles previstos no contrato: deveres de lealdade, de proteção e de esclarecimento ou informação.⁸⁸

Verifica-se, portanto, que a boa-fé objetiva passou a regular todas as atividades privadas. E, em sendo os planejamentos tributários realizados, primordialmente, por meio de negócios jurídicos privados, não poderia eles furtar-se da aplicação deste importante princípio.

A sua principal aplicação própria, quando do estudo da Elisão Fiscal, é em relação à sua função interpretativa, como expõe Reinaldo Pizolio:

Ora, se as medidas elisivas exteriorizam-se concretamente ou, se preferirmos, ingressam no mundo jurídico por meio de negócios jurídicos, parece-nos que não é possível ignorar que tais negócios encontram-se subordinados à regência que lhes é dada pela lei civil e, portanto, doravante submetem-se ao crivo do artigo 113 do Código Civil, muito embora permaneçam

⁸⁵ Código Civil, art. 113: “Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.”

⁸⁶ Vide nota 81, supra.

⁸⁷ Código Civil, art. 422: “Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.”

⁸⁸ TEPEDINO, G.; SCHREIBER, A. **A boa-fé Objetiva no Código de Defesa do Consumidor e no novo Código Civil**. In: TEPEDINO, G. (Coord.). **Obrigações: Estudos na perspectiva civil-constitucionalista**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 36.

também submetidos, por óbvio, aos mandamentos das leis tributárias, no que concerne aos seus específicos efeitos tributários.⁸⁹

Embora necessária, a aplicação do princípio da boa-fé objetiva traz ao operador do Direito, muitas dificuldades, por tratar-se de um conceito demais abstrato. Contudo, na era atual, que visa dar máxima eficácia aos princípios, estas dificuldades não podem ser utilizadas como subterfúgio para fugir da aplicação da boa-fé aos negócios jurídicos.

7.3. ABUSO DAS FORMAS

O terceiro, e mais controverso dos novos limites do planejamento tributário, é o abuso das formas. Esta figura, ao contrário das anteriores, não se encontra disposta de maneira explícita no Código Civil.

O abuso das formas caracteriza-se, nas palavras de Marcus Abraham, “quando há uma divergência entre a forma eterna do ato ou negócio realizado e o seu conteúdo efetivo conteúdo.”⁹⁰

Nestes casos, o particular opta, quando da realização dos seus negócios, por fazer o uso de uma figura diversa da normalmente utilizada, mas que tenha a mesma finalidade econômica por ele perseguida.

Em se tratando de direito tributário, enquanto o legislador tributário preocupa-se em tipificar e tributar a conduta padrão, normal, para aquele fim econômico, acaba ele por deixar as modalidades atípicas não tributadas.

Contudo, cada vez mais, este agir com abuso das formas vem sendo repreendido, buscando-se dar aos negócios jurídicos a dita “interpretação econômica”, que consiste nada mais do que verificar, no caso concreto, qual a finalidade perseguida, desconsiderando-se a forma dos atos.

Embora esta teoria possa ser bem aceita no direito privado, ela não o é no direito tributário. Como foi visto, o direito tributário contém o princípio da tipicidade

⁸⁹ PIZOLIO, R. **Norma Geral Antielisão e Possibilidades de Aplicação**. In: PEIXOTO, M. M. (Coord.) **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 162-163.

⁹⁰ ABRAHAM, M. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. p. 223.

fechada, que determina que somente serão tributadas as condutas expressamente previstas na Hipótese de incidência.

Ademais, aplica-se ao direito tributário a proibição de tributação por analogia⁹¹. Desta forma, não se pode considerar que se determinado ato é tributado, ato diverso, mas com o mesmo fim econômico, também venha a ser.

O argumento contrário, a favor da aplicação do abuso das formas, é de que o de que, na realidade, o fato realmente ocorrido foi aquele normal, típico, havendo tão somente uma roupagem diversa. Nestes casos, segundo esta doutrina, deve-se desconsiderar a qualificação jurídica dada e tributar a finalidade econômica atingida.

Sobre o tema, posiciona-se a favor da teoria contrária à aplicação do abuso das formas e, conseqüentemente, da interpretação econômica, por entender que ela fere os princípios de direito tributário, sobretudo o da legalidade.

⁹¹ Código Tributário Nacional, art. 108, § 1º: “O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.”

8. NORMAS ANTIELISIVAS

Com o intuito de evitar a fuga da tributação muitos países editaram normas tidas como antielisivas. Estas normas jurídicas têm como finalidade impedir que o contribuinte fuja da tributação, realizando as suas atividades econômicas sem a realização dos fatos jurídicos tributários.

Conforme apurou a doutrina, estas normas podem ser de dois tipos: geral e especial.

8.1. NORMAS ESPECIAIS ANTIELISIVAS

As normas antielisivas especiais são aquelas criadas pelo legislador para coibir a prática de determinado ato elisivo específico. Ou, como explica Miguel Delgado Gutierrez:

As cláusulas ou normas especiais antielisivas constituem intervenções *ex post* do legislador para afrontar as práticas elisivas mais frequentes. O legislador, verificando os casos mais usuais e repetitivos de elisão, elabora normas visando eliminá-los, socorrendo-se frequentemente de presunções ou ficções legais.

Por intermédio dessas normas, os atos ou negócios jurídicos elisivos vêm a ser tipificados em lei, casuisticamente. Essas normas especiais antielisivas são designadas pela doutrina inglesa de “tailor made”, pois são feitas sob medida para os casos específicos de elisão.⁹²

Estas normas, portanto, são criadas caso a caso, visando impedir cada tentativa específica do contribuinte de fugir da tributação. Nestes casos, desde que o legislador responsável pela criação da norma antielisiva tenha competência constitucional para instituir o tributo em questão, não há qualquer tipo de problema.

A criação de normas antielisivas especiais é, portanto, nada mais do que a eleição de determinada conduta para a tributação. Em tendo o legislador tributário competência constitucional para tanto, não há nenhum óbice para esta prática.

Uma vez criada a norma antielisiva, a prática elisiva torna-se evasiva, já que passa a configurar-se como ilícito.

⁹² GUTIERREZ, M. D. **Planejamento Tributário**. p. 223.

8.2. NORMAS GERAIS ANTIELISIVAS

As normas gerais antielisivas, por outro lado, são criadas anteriormente e visam coibir toda e qualquer prática elisiva futura. Segundo os ensinamentos de Miguel Delgado Gutierrez:

Este tipo de norma geral antielisiva permite, caso o ato jurídico extratípico escolhido pelo contribuinte produza efeitos jurídico-econômicos equivalentes aos do ato tributado, tendo sido a escolha do contribuinte motivada pelo fim exclusivo ou preponderante de escapar do âmbito de aplicação da norma tributária, que o órgão de aplicação do direito considere o ato realizado pelo contribuinte relativamente ineficaz ou inoponível, aplicando-se a norma tributária por analogia ao ato extratípico de equivalente efeito econômico.⁹³

Via de regra, estas normas seguem a teoria do abuso das formas e partem para a interpretação econômica. Outro modelo, criado nos Estados Unidos, é o do propósito negocial (*business purpose*), que visa desconsiderar as operações realizadas sem uma finalidade comercial para além da economia de tributos.

A teoria da interpretação econômica ainda é muito criticada pela doutrina pátria, mas vem encontrando cada vez mais adeptos, sobretudo entre os procuradores da administração fazendária.

Estas normas antielisivas buscam desconsiderar a forma dos atos praticados para considerar a finalidade econômica dos mesmos. Desta forma, a administração desconsidera os atos praticados e tributa a conduta típica da finalidade econômica atingida pelo contribuinte.

8.2.1. Inconstitucionalidade das normas gerais antielisivas

É de se verificar, contudo, que, no direito pátrio, estas normas sofrem de sérias críticas em relação à sua constitucionalidade. Enquanto vigorar, no Brasil, os princípios da legalidade e da tipicidade fechada, com a vedação da tributação por analogia, estas normas gerais antielisivas serão duramente atacadas.

⁹³ GUTIERREZ, M. D. **Planejamento Tributário**. p. 219.

O que ocorre é que, na ânsia arrecadatória, o Estado, mediante ação conjunta do legislativo e da administração fazendária, buscam cercar todos os caminhos pelos quais o contribuinte possa fugir da tributação. Mas há um limite para isso, e este limite é a Constituição Federal.

Impossível de se falar, no Brasil, em obrigação tributária sem a realização do fato jurídico tributário.

Aí, portanto, que não agindo o contribuinte com simulação, dissimulação, fraude à lei, abuso de direito ou em desrespeito à boa-fé objetiva, não há que se falar evasão fiscal ilícita, em descon sideração dos atos pela administração fazendária ou em interpretação econômica.

Sobre o tema, cumpre verificar a posição adotada por Célio Armando Janczeski:

O princípio da legalidade é um dos princípios fundamentais do Estado de Direitos, destacado como principal instrumento de realização da justiça material, garantindo a Constituição Federal que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (art. 150, I, da CF). É o princípio da legalidade, o instrumento de realização da segurança jurídica e qualquer flexibilização ou elástico a este princípio, gera como consequência, o sacrifício à segurança. Somente a lei pode estabelecer, entre outros elementos essenciais na relação tributária, a definição do fato gerador da obrigação principal, preservando-se, mediante tipos tributários, a garantia contra a possibilidade de arbitrariedades. O tipo legal, cuja essencialidade é revelada pelo art. 97 do Código Tributário Nacional, encerra em si os elementos suficientes à tributação. Não se apresenta possível, destarte, a utilização da interpretação econômica pelo aplicador, especialmente pelo Fisco, cuja função é a de aplicar a lei aos casos concretos, de ofício. A livre iniciativa e o trabalho foram esculpidos pela Carta Federal no inciso IV, do art. 1º, como fundamentos do Estado Democrático de Direito e reclamam um Estado fiscalmente neutro.⁹⁴

A criação de uma norma geral antielisiva no Brasil deveria passar, necessariamente, por uma reforma constitucional, alterando-se o princípio da legalidade e revogando a proibição existente no Código Tributário Nacional de criação de tributo por analogia.

⁹⁴ JANCZENSKI, C. A. **Cláusula Antielisiva à Luz da Interpretação da Lei Tributária** In: PEIXOTO, M. M. (Coord.) **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 189.

8.3. PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN

Neste cenário, o Brasil editou, em 2001, a Lei Complementar nº 104, que inclui o parágrafo único no artigo 116, que assim dispõe:

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 primeira constatação que se deve fazer é que a chamada norma antielisiva brasileira é, na verdade, uma norma anti-evasiva. Isso ocorre porque, como se verifica, ela atinge atos ou negócios jurídicos realizados com simulação ou dissimulação.

Nestes casos, como se verificou anteriormente⁹⁵, se houve dissimulação da ocorrência do *fato gerador*, significa dizer que o fato jurídico tributário efetivamente se realizou. Esta situação implica em nascimento da obrigação tributária e, portanto, não se classifica como uma manobra de elisão fiscal, mas sim uma de evasão, ilícita.

A hipótese trazida pelo parágrafo único do artigo 116, portanto, busca efetivar a tributação de fatos ocorridos, mas que, por ação evasiva do contribuinte, foram mascarados para que não tributados.

Neste sentido, veja-se o posicionamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Até este ponto, repetimos, nenhuma censura merece o legislador da Lei Complementar nº 104/2001, mesmo porque antes do parágrafo por ele adicionado à disciplina do artigo 116, tanto o CTN quanto a doutrina admitiam, com a maior tranquilidade, o que as condutas dos sujeitos passivos das obrigações tributárias evadas de dolo sonegatório, fraudes materiais e simulações (absolutas e relativas) constituam atos ilícitos, passíveis de repressão administrativa *ex officio*.⁹⁶

Verifica-se, portanto, que o parágrafo único do artigo 116 do código Tributário Nacional nada fez além de realçar a proibição de dissimular, mascarar, esconder a ocorrência de fatos jurídicos tributários.

⁹⁵ Vide supra, capítulo 5.

⁹⁶ COÊLHO, S. C. N. **Evasão e Elisão Fiscal**. p. 159.

Destarte, este parágrafo nada fala acerca da elisão fiscal, aquela realizada de acordo com a lei, antes do fato jurídico e que impede a sua ocorrência, inexistindo o nascimento da relação jurídica tributária.

Neste sentido, veja-se, também, o que escreve Miguel Delgado Gutierrez sobre o tema:

A aludida norma visa combater evasão fiscal, configurada pela prática de condutas fraudulentas ou dissimuladas por parte do contribuinte. Tais práticas não se confundem com a elisão fiscal.⁹⁷

8.3.1. Crítica à Medida Provisória nº 66/2.002

Há, contudo, quem entenda que o legislador tributário, ao utilizar a expressão “dissimulação” no parágrafo único do art. 116 do CTN, o fez com um sentido próprio, diferente daquele existe no direito privado.

Isso decorre do texto original da Medida Provisória nº 66 de 2.002, que continha os seguintes artigos, visando a aplicação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional:

Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subseqüentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

⁹⁷ GUTIERREZ, M. D. **Planejamento Tributário**. p. 221-222.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

Art. 15. A descon sideração será efetuada após a instauração de procedimento de fiscalização, mediante ato da autoridade administrativa que tenha determinado a instauração desse procedimento.

Art. 16. O ato de descon sideração será precedido de representação do servidor competente para efetuar o lançamento do tributo à autoridade de que trata o art. 15.

§ 1º Antes de formalizar a representação, o servidor expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos que justificam a descon sideração.

§ 2º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.

§ 3º A representação de que trata este artigo:

I - deverá conter relatório circunstanciado do ato ou negócio praticado e a descrição dos atos ou negócios equivalentes ao praticado;

II - será instruída com os elementos de prova colhidos pelo servidor, no curso do procedimento de fiscalização, até a data da formalização da representação e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo.

Art. 17. A autoridade referida no art. 15 decidirá, em despacho fundamentado, sobre a descon sideração dos atos ou negócios jurídicos praticados.

§ 1º Caso conclua pela descon sideração, o despacho a que se refere o caput deverá conter, além da fundamentação:

I - descrição dos atos ou negócios praticados;

II - discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;

III - descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos;

IV - resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos encargos moratórios.

§ 2º O sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora.

Art. 18. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o § 2º do art. 17 ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.

§ 1º O sujeito passivo será cientificado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.

§ 2º A contestação do despacho de descon sideração dos atos ou negócios jurídicos e a impugnação do lançamento serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

Art. 19. Ao lançamento efetuado nos termos do art. 18 aplicam-se as normas reguladoras do processo de determinação e exigência de crédito tributário.

Veja-se, principalmente, o parágrafo primeiro do artigo quatorze. Segundo ele, para a caracterização da dissimulação dever-se-ia considerar a teoria do abuso da forma (e, conseqüentemente, da interpretação econômica) e do propósito negocial.

Segundo explica Sacha Calmon Navarro Coêlho:

A expressão dissimulação tem conceito preciso no Direito Privado, e com tal, deve ser recebida juridicamente pelo Direito Tributário, como prescreve, de resto, a Lei Complementar nº 95, a respeito das normas de interpretação do Direito Positivo.

Acontece que, a medida provisória ao regular **os procedimentos pedidos pela lei complementar** para a aferição, caso a caso, da existência ou não, de negócios jurídicos dissimulados (simulação relativa), a tanto não se limitou e lançou o dardo além da meta em dois pontos cruciais. No primeiro temos uma inconstitucionalidade material. No segundo, uma inconstitucionalidade formal.

Disse que a dissimulação não significa nem dolo nem fraude nem simulação, ou seja, altera e cria, por conta própria, conceitos não pensados pelo legislador da lei complementar (*minus dixit*), ao mesmo tempo em que cria normas gerais de interpretação da lei tributária, matéria reservada à lei complementar da Constituição; tanto que o parágrafo único do art. 116 surdiu no CTN por obra de **Lei Complementar**, que só ela pode alterar explícita ou implicitamente o Código Tributário Nacional, lei complementar *mater*, em sede de Direito Tributário (inconstitucionalidade formal e material). Assim, inventou conceitos outros de interpretação da lei tributária, norma geral tributária, matéria de Lei Complementar, endereçados – o que é pior – somente ao aplicador administrativo, quais sejam os conceitos de **falta de propósito negocial** (*business purpose*) e **fraude à lei**, inexistentes em nosso Ordenamento, quer se mire a Constituição, quer se aviste a Lei Complementar, a quem a Lei Maior atribui o papel de estipular normas gerais de interpretação específicas, próprias, além das aplicáveis ao Direito em geral.⁹⁸

Nota-se, aqui, por meio de uma Medida Provisória, o Estado tentou instituir a figura do abuso de direito e da falta de propósito negocial como limitadoras ao planejamento tributário, contrariando a Constituição Federal e sem sequer passar pelo Congresso Nacional para a necessária discussão da matéria. Felizmente esta parte da medida provisória não foi convertida em Lei (10.559/2.002).

⁹⁸ COÊLHO, S. C. N. **Evasão e Elisão Fiscal**. p. 161-162.

9. CONCLUSÕES

O presente trabalho teve como objetivo estudar o fenômeno da elisão fiscal, aí compreendida como a fuga lícita do contribuinte do fato jurídico tributário.

Verificou-se que o ser humano é um animal social, que vive em grupos e que pode realizar mais quando está em sociedade. Nestes casos, com o seu desenvolvimento, as estruturas sociais também cresceram e passaram a exigir uma contraprestação do indivíduo para poder usufruir dos benefícios do Estado.

Esta contraprestação, como bem identificou Ricardo lobo Torres, pode ser chamada de preço da liberdade, significando a contrapartida do cidadão pelos bens e serviços que recebe do Estado.

Há, contudo, também uma teoria crítica dos tributos, que os identificam como um meio de controle social, de imposição de força e de manutenção da classe dominante no poder. Esta última teoria explica os tributos como uma norma de rejeição social, que precisa ser culminada com sanção para ser cumprida.

Neste contexto, o particular não paga voluntariamente os seus impostos e tem interesse em reduzir a sua carga tributária, o que o faz buscar, cada vez com mais frequência, planejamentos tributários.

A fim de avaliar a licitude dos planejamentos tributários, iniciou-se o estudo pela interpretação da norma. Posicionou-se o contexto pós-positivista, verificou a existência de duas classes normativas, os princípios e as regras, além dos postulados normativos, tidos como normas de segundo grau.

Partiu-se então para a exploração de cada uma das normas, as suas características e a forma de resolução dos seus conflitos. Constatou-se que os postulados da Razoabilidade e da Proporcionalidade operacionalizam as colisões entre os princípios, resolvidas pelo método da ponderação; enquanto que as regras se excluem, aplicando integralmente uma ou outra.

Entrando na seara do direito tributário, partiu-se para a análise dos princípios constitucionais tributários. Verificou-se a existência do princípio da capacidade contributiva e, especialmente, do princípio da legalidade, com a sua resultante da tipicidade fechada.

Estudou-se, ainda, a teoria da norma, a fim de compreender os elementos da hipótese e o fenômeno da incidência, através do qual surge a obrigação tributária.

Estabelecidas as bases sobre as quais se assenta o presente trabalho, pode-se adentrar na questão proposta. Iniciou-se os estudos pela figura da evasão fiscal. A evasão fiscal, que pode ser considerada gênero (fuga fiscal) ou espécie (fuga fiscal ilícita) teve como um dos seus precursores no Brasil, Sampaio Dória, que classificou o gênero em evasão omissiva e comissiva e em elisão própria e imprópria.

A diferenciação entre a evasão e a elisão dava-se pela licitude do método utilizado. Caso fosse utilizada fraude à lei, simulação ou conluio, tratar-se-ia de evasão; nas demais hipóteses ter-se-ia elisão, lícita, portanto.

Esta elisão subdividia-se, ainda, em própria e imprópria. A elisão imprópria consiste na utilização de permissivos legais para a redução da tributação e, por estar tratada em lei, não mereceu maior atenção neste trabalho.

Já a elisão própria, por outro lado, caracteriza-se pela não incidência tributária. É o agir do contribuinte de forma a evitar a realização do fato jurídico tributário e a incidência da norma jurídica tributária.

Este comportamento do contribuinte, de buscar reduzir a parcela com a qual contribui para a sociedade, muito criticado por alguns doutrinadores, lhe é legítimo.

Verificou-se que, apesar da existência de um dever fundamental para o pagamento de tributos, não há que se falar, no direito brasileiro, em relação jurídica tributária sem a realização do fato jurídico tributário.

Contudo, como se apurou, sobretudo após a edição do Código Civil de 2.002, novos limites foram impostos aos planejamentos fiscais, sobretudo o abuso de direito e a boa-fé objetiva, princípio este que alcançou papel central no ordenamento jurídico, ganhando uma tríplice função.

Embora exista quem defenda a aplicação do abuso das formas, apurou-se que não há previsão expressa contra este comportamento na legislação privada. Verificou-se, também, que o seu uso pode resultar na criação de tributos por analogia, o que é expressamente vedado pelo Código Tributário Nacional e fere o princípio da tipicidade fechada do direito privado, posto que se conclui pela sua não aplicação aos planejamentos tributários.

Destarte, dedicou-se também ao estudo das normas antielisivas. Percebeu que, conforme bem identificou a doutrina, existem em duas classes, as gerais e as especiais.

No contexto constitucional atual, a eventual edição de uma norma antielisiva geral haveria de ser declarada inconstitucional, posto que iria ferir o princípio fundamental da legalidade. Ademais, como se concluiu, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional não se trata de uma norma antielisiva, mas, sim, de uma norma antievasiva, posto que limita-se a desconsiderar os atos jurídicos havidos com dissimulação.

Verificou-se, ainda, a tentativa infundada de alterar de o conceito de dissimulação, para, com isso, incluir no ordenamento pátrio as figuras do abuso das formas e do propósito negocial. Tentativa esta que restou infrutífera, posto que a medida provisória, na parte em questão, não foi convertida em lei.

Quanto às normas antielisivas especiais, conclui-se que são elas os meios adequados para se coibir a elisão fiscal, devendo o legislador constitucional definir como hipótese de incidência as condutas elisivas que vem sendo usadas pelos contribuintes.

Ante todo o exposto, conclui-se que, embora os planejamentos tributários tenham com o seu campo de atuação restringido, ainda há espaço para se realizar a verdadeira elisão fiscal, lícita, evitando-se a prática de fatos jurídicos tributários, a incidência da norma e o conseqüente nascimento da relação jurídica tributária.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.
- AMARAL, Francisco. **Direito Civil: Introdução**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. São Paulo: Malheiros, 2007.
- _____. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. **A Nova Interpretação Constitucional dos princípios**. In LEITE, George Salomão (Coord.) **Dos Princípios Constitucionais**. São Paulo, Malheiros, 2003.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2007.
- BURNS, Edward McNall; LERNER, Rrobert E.; MEACHAM, Standish. **História da Civilização Ocidental: do homem das cavernas às naves espaciais**. Tradução: Donaldson M. Garshagen. 42. ed. São Paulo: Globo, 2003. 1 v.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Elisão e Evasão**. In: **Caderno de Pesquisas Tributárias**. 13 v. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1988.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006.
- _____. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- _____. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- _____. **Evasão e Elisão Fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

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

_____. **Direito Tributário: Fundamento Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 2010.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1977.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. **A Norma Antielisão Revisitada: Artigo 116, parágrafo único, CTN**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Coord.) **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988: (Interpretação e crítica)**. São Paulo: Malheiros, 2008.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997

ITO, Hanya. **Essays in Public Finance** (Science Council of Japan, Tóquio, 1954), In MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma Teoria do Tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

JANCZENSKI, Célio Armando. **Cláusula Antielisiva à Luz da Interpretação da Lei Tributária** In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Coord.) **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Introdução ao Planejamento Tributário**. In ROCHA, V de O. (Coord.) **Planejamento Fiscal: Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 1995.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva **Uma Teoria do Tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado: Parte Geral**. Rio de Janeiro: Editor Borosi, 1954. 1 t.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: Plano da Existência**. São Paulo: Saraiva, 2010.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Elisão e Evasão**. *In: Caderno de Pesquisas Tributárias*. 13 v. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1988.

PIZOLIO, Reinaldo. **Norma Geral Antielisão e Possibilidades de Aplicação**. *In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Coord.) Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Melhoramentos, 2006.

TEPEDINO, Gustavo; SCHREIBER, Anderson. **A boa-fé Objetiva no Código de Defesa do Consumidor e no novo Código Civil**. *In: TEPEDINO, Gustavo. (Coord.) Obrigações: Estudos na perspectiva civil-constitucionalista*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **A Legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais do contribuinte**. *In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.) Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. **O Abuso do Direito no Código Tributário Nacional e no Novo Código Civil**. *In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: parte geral**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

XAVIER, Alberto Pinheiro. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.