

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**

**PABLO REDIN DALBELLO**

**HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116  
DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.**

**CURITIBA**

**2009**

**PABLO REDIN DALBELLO**

**HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116  
DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.**

Monografia apresentada ao Curso de Direito, do  
Setor de Ciências Jurídicas da Universidade  
Federal do Paraná, como requisito parcial à  
obtenção do grau de bacharel em Direito.

Profa. Dra. Betina Treiger Grupenmacher

**CURITIBA**

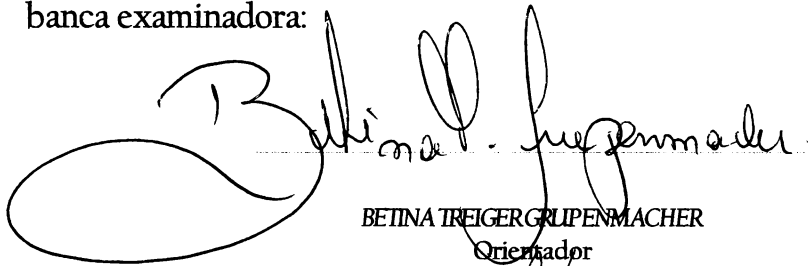
**2009**

TERMO DE APROVAÇÃO

PABLO REDIN DALBELLO

**Hermenêutica constitucional do parágrafo único do artigo 116 do  
Código Tributário Nacional**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção de  
Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de  
Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte  
banca examinadora:

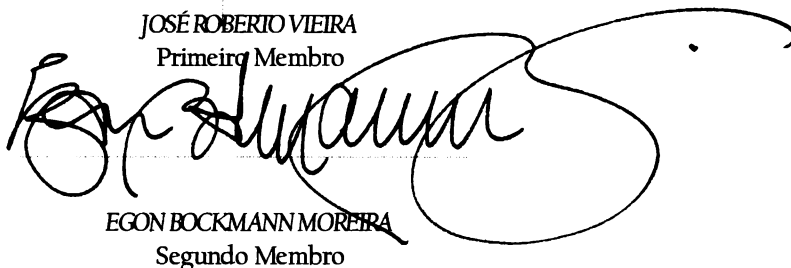


Betina Treiger Gruppenmacher

BETINA TREIGERGRUPENMACHER  
Orientador



JOSÉ ROBERTO VIEIRA  
Primeiro Membro



Egon Bockmann Moreira

EGON BOCKMANN MOREIRA  
Segundo Membro

## RESUMO

A presente monografia tem por objetivo abordar o alcance, natureza e constitucionalidade da norma inscrita no texto do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, introduzida no ordenamento pátrio mediante a Lei Complementar n. 104, de 10.01.2001. A inserção dessa norma no ordenamento jurídico trouxe consigo complexo debate doutrinário e posições interpretativas distintas. Deste modo, apresenta inicialmente um estudo sobre hermenêutica e seus **problemas**, bem como considerações acerca da linguagem. Após preliminares **considerações**, analisa o cerne principiológico presente na exegese da norma em questão, principalmente os princípios da legalidade e o princípio da capacidade contributiva. Apresenta os conceitos de elisão fiscal, evasão fiscal e elusão fiscal. Expõe as principais correntes doutrinárias acerca da exegese do texto legal e das premissas adotadas. Examina as principais regras atinentes à norma em análise, de modo a apresentar uma visão abrangente do tema. Por fim, quando da análise das interpretações apontadas pela doutrina pátria, o presente estudo elege mais acertado o posicionamento segundo o qual se trata de uma norma antielusão.

Palavras-chave: “Parágrafo Único do Artigo 116”; “Código Tributário Nacional”; “Elisão Fiscal”; “Evasão Fiscal”; “Elusão Fiscal”.

## SUMÁRIO

|  |    |
|--|----|
| <b>RESUMO</b> .....  | 3  |
| <b>1. INTRODUÇÃO</b> .....   | 5  |
| <b>2. HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL E DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO.</b>                         | 10 |
| 2.1. SISTEMA E DIREITO.....  | 10 |
| 2.2. HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL. ....   | 12 |
| 2.2.1. Princípios e regras. ....   | 14 |
| 2.2.2. Colisão de princípios e ponderação de princípios. ....                                      | 15 |
| 2.3. HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL E LINGUAGEM.....  | 17 |
| 2.3.1. Filosofia da consciência x Filosofia da linguagem. ....                                     | 19 |
| 2.3.2. Superação do senso comum teórico dos juristas. ....   | 21 |
| 2.4. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. ....   | 24 |
| 2.4.1. Hermenêutica tributária. ....   | 25 |
| 2.5. SÍNTESE CONCLUSIVA. ....  | 27 |
| <b>3. PRINCÍPIOS PERTINENTES</b> .....   | 29 |
| 3.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS. ....  | 29 |
| 3.2. DA SÊGURANÇA JURÍDICA.....  | 29 |
| 3.3. DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA<br>NO DIREITO TRIBUTÁRIO..... | 31 |
| 3.4. DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE E DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE<br>CONTRIBUTIVA .....                  | 37 |
| 3.5. SÍNTESE CONCLUSIVA .....  | 43 |
| <b>4. REGRAS PERTINENTES</b> .....   | 45 |
| 4.1. TERMINOLOGIAS.....  | 45 |
| 4.1.1 Evasão fiscal e elisão fiscal. ....  | 45 |
| 4.1.2. Elusão Fiscal.....  | 49 |
| 4.2. O ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.<br>.....                        | 51 |
| 4.2.1. Correntes doutrinárias.....   | 52 |
| 4.3. SIMULAÇÃO, DOLO E FRAUDE E O ARTIGO 149, VII, DO CÓDIGO<br>TRIBUTÁRIO NACIONAL. ....          | 54 |

|  |           |
|--|-----------|
| 4.3.1. Simulação.....  | 56        |
| 4.3.2. Dolo.....   | 57        |
| 4.3.3. Fraude e fraude à lei.....                                      | 60        |
| 4.4. ABUSO DO DIREITO E O ARTIGO 187 DO CÓDIGO CIVIL.....              | 63        |
| 4.5 NEGÓCIO JURÍDICO SEM CAUSA E O ARTIGO 166, III DO CÓDIGO CIVIL.... | 68        |
| <b>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>                                    | <b>73</b> |
| <b>6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>                              | <b>79</b> |
| <b>7. ANEXOS.....</b>  | <b>86</b> |

## 1. INTRODUÇÃO

A inserção do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, mediante a Lei Complementar n. 104, de 10.01.2001, trouxe consigo complexo debate doutrinário acerca do alcance, natureza e constitucionalidade da norma inscrita em seu texto.

Assim dispõe: "*Art.116. (...) Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*".

Esta regra inserta no Código Tributário Nacional, topologicamente localizada no Livro Segundo – Normas Gerais de Direito Tributário – Título II – Obrigação Tributária – Capítulo II – Fato Gerador -, tinha como *mens legislatoris* (intenção do legislador) tornar-se uma norma geral antielisão, conforme exposição de motivos apresentando a finalidade da referida lei:

(...) 6. A inclusão do parágrafo único ao artigo 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.<sup>1</sup>

É notório que o legislador frequentemente não prima pela boa técnica na elaboração das leis, apesar da assessoria jurídica de que dispõe. Tal deficiência não obsta o cientista do direito de investigar a mensagem normativa, colocando-a em sintonia com o Sistema Jurídico. As leis elaboradas pelos representantes políticos, de variados segmentos da sociedade, exigem um grande labor do cientista do direito a fim de perquirir suas verdadeiras significações.

---

<sup>1</sup> Mensagem n. 1.459. In: Diário da Câmara dos Deputados. N. 48931. 16 de outubro de 1999, p.47.

A norma em análise teria como principal pretensão o combate à *elisão tributária*, bem como o combate ao planejamento tributário praticados com *abuso de forma* ou de *abuso de direito*. Diante desta verificação, impõe-se a busca do(s) **sentido(s)** dos termos *elisão* e *planejamento tributário*. Por não existir conceito **positivado** destes termos, a investigação será feita a partir da doutrina e da jurisprudência. Desde logo convém avisar que o consenso nas terminologias acerca da matéria é uma realidade distante.

Ponto convergente na maioria doutrinária é a classificação da *elisão* como sendo uma conduta lícita, praticada pelo contribuinte, com o objetivo de retardar, reduzir ou anular o pagamento de tributos. Dependendo do autor estudado, a esta característica principal, somam-se outras que serão analisadas no decorrer da investigação.

Importa verificar, desde logo, erro lógico na exposição de motivos apresentada para LC 104/2001, pois em se tratando de conduta lícita, uma norma com pretensão de proibir uma conduta lícita, conseqüentemente seria ilícita.

Confusão técnica encontra-se também no uso do termo *planejamento tributário*, pois o seu conceito técnico apresenta o significado de um conjunto de atos ou negócios jurídicos, teleologicamente considerados, com o propósito de prever os efeitos tributários de seus negócios jurídicos, para uma lícita economia de impostos, importando em uma técnica organizacional preventiva.

Abstraindo a falta de técnica dos nossos representantes políticos, não há como discorrer acerca do conceito de *elisão fiscal* sem adentrar no conceito de *evasão fiscal*. O fator de discriminação entre estes dois conceitos reside basicamente no binômio lícito/ilícito. Portanto, *evasão fiscal* é toda conduta ilícita praticada pelo contribuinte, com o objetivo de retardar, reduzir ou anular o pagamento de tributos.

Verdade é que o cerne das ricas e complexas discussões doutrinárias acerca do tema reside justamente na delimitação exata do lícito e do ilícito, pois entre essas duas categorias existem condutas do contribuinte que ficam em uma faixa cinzenta, no limiar entre o lícito e o ilícito. Dependendo da postura interpretativa que se adote, as conclusões serão antagônicas.

O tema jurídico torna-se ainda mais interessante partindo de uma análise principiológica para delimitação da natureza e alcance do art.116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Frequentemente os princípios da liberdade,

**segurança** jurídica, legalidade, e seus desdobramentos, como os princípios da **autonomia** contratual, livre concorrência, livre iniciativa, e liberdade de exercício de **profissão** são os principais argumentos para a defesa da elisão tributária. Lado **outro**, os não menos importantes princípios da igualdade, capacidade contributiva, **solidariedade**, universalidade e generalidade da imposição de tributos, são tomados como fundamentos a favor do combate à elisão fiscal.

Não restam dúvidas na doutrina a respeito da liberdade do contribuinte em escolher os negócios e atos jurídicos lícitos que lhe acarretem uma oneração fiscal menor. E não pode ser diferente, pois a busca por economia é uma aspiração natural do homem (*homo economicus*). Não há como obrigar o contribuinte, entre duas opções lícitas, a escolher a mais onerosa, pois seria de todo ilógico.

Igualmente, também é sedimentado que a busca por recursos para as despesas do Estado deverá ser feita com respeito à igualdade, sendo que cada cidadão deverá contribuir dentro de suas possibilidades, de acordo com sua capacidade contributiva, respeitando a máxima da solidariedade social.

Tais pontos aparentemente tão cristalinos guardam entre si complexos questionamentos, que devem ser necessariamente manejados dentro do nosso Sistema Jurídico, mediante unidade e ordenação, com uma hermenêutica voltada para os valores, princípios e regras consagrados na nossa Constituição de República.

O processo de globalização e a conseqüente internacionalização dos processos econômicos, torna os atos e negócios jurídicos cada vez mais complexos. A diversidade dos fatos ocorridos no mundo fenomênico exige uma compreensão do fenômeno jurídico em sua integralidade e a subsunção do fato à norma de modo algum é tarefa simples. Naturalmente a realidade impõe complexas circunstâncias jurídicas e fáticas que tornam o *juris dictio*<sup>2</sup> uma tarefa cada vez mais complexa.

As diferenças de terminologia no trato da mesma matéria e a diversidade de conceitos de direito inter-relacionados (tributário, privado, constitucional) dificultam ainda mais a tarefa do exegeta.

Há também pertinentes considerações econômicas e sociais no trato da matéria. Verifica-se que certos contribuintes são premiados pela sua criatividade,

---

<sup>2</sup> Do latim, dizer o direito.

**pois** se utilizam de artifícios e estratégias, conseguindo reduzir, postergar ou não **pagar** os tributos, que de outro modo seriam devidos.

No entanto, a perda de arrecadação do Estado, traz uma consequência **grave**: a regressividade da tributação ou redirecionamento das bases tributáveis. Ou **seja**, o resto majoritário dos contribuintes que não adotam tais condutas acaba sancionado com o aumento da carga tributária.

À primeira vista, determinados negócios jurídicos são perfeitamente **permitidos** (formalmente) por certas legislações. No entanto, após análise mais rigorosa de toda a estrutura deste(s) negócio(s) jurídicos(s), sua aparência de licitude desaparece, cabendo a hipótese de incidência prevista na regra-matriz tributária.

O tema proposto oferece campo fértil para o processo hermenêutico, sendo imprescindível traçar os principais aspectos da hermenêutica utilizada na investigação. Não cabe ao jurista/intérprete criar leis, pois estaria invadindo a competência constitucionalmente outorgada ao Poder Legislativo. À Ciência do Direito e ao Poder Judiciário compete a nobre tarefa de compreender, descrever, interpretar e explicar o direito positivado, oferecendo significações coerentes e lógicas, desvelando as suas normas mediante proposições jurídicas, opinativas ou judicantes.

Decerto que ao oferecer sentido aos textos positivados, não se promulgam leis, mas desvelam-se normas e, conseqüentemente, cria-se o Direito.

A **primeira** seção tratará da compreensão do Direito como sistema, bem como do sistema constitucional tributário. Ainda, fixará os principais pontos acerca dos métodos de interpretação e da hermenêutica constitucional proposta, dando ênfase à importância da linguagem.

Na **segunda** seção serão analisados os mais importantes princípios informadores da norma contida no art. 116 do Código Tributário Nacional. O foco da investigação serão os princípios da legalidade e da capacidade contributiva. Este frequentemente é o principal argumento jurídico dos defensores de uma norma geral antielisão. Aquele é destacado pelos defensores da inconstitucionalidade de uma norma geral antielisão no sistema constitucional brasileiro.

Na **terceira** seção serão apresentadas as regras pertinentes ao artigo 116 do Código Tributário Nacional. Liminarmente serão apresentados os conceitos de evasão, elisão e elusão. A partir daí, importa apresentar as mais variadas posições

doutrinárias acerca da interpretação do parágrafo único do art. 116, procurando estabelecer os pontos de divergências, bem como as premissas adotadas.

Ainda serão vistos os diversos institutos e conceitos de direito tributário e direito civil e sua importância para interpretação constitucional da regra em análise. Deste modo imprescindível é a caracterização das regras acerca do dolo, fraude (art.72 da Lei 4.402/64), simulação (art.149, VII, CTN), dissimulação (art.116, CTN), abuso de direito (art.187, CC), abuso da personalidade jurídica (art.50 CC) e motivos ilícitos (art166, III).

Ainda, na mesma seção será posta a conclusão acerca da hermenêutica constitucional do parágrafo único do art.116 do Código Tributário Nacional.

## 2. HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL E DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

### 2.1. SISTEMA E DIREITO

A noção de sistema não é recente no conhecimento humano. Desde a Antiguidade, Pitágoras refletia sobre a ordem, conveniência e beleza do mundo. A evolução do conceito de sistema acabou por assumir dois elementos essenciais: ordem e unidade.

A Ciência do Direito também adotou a noção de sistema, organizando as matérias jurídicas objetivando um todo ordenado, construído racionalmente. O grande jurista Hans Kelsen, na sua Teoria Pura do Direito, constrói toda noção de ordenamento jurídico estruturado sob ordem e unidade. Sendo unitário, completo, não existiria possibilidade de lacunas do Direito e omissão do legislador. A alegação de lacuna ou omissão, seria na verdade um embate entre Direito Positivo e outro “Direito” considerado mais justo.<sup>3</sup>

Por muito tempo perdurou a idéia de que o conceito de Direito consistiria em um sistema fechado. No decorrer do tempo esse conceito passou por mitigações. O mestre português, J.J.G. Canotilho, define o sistema jurídico como um sistema normativo aberto de regras e princípios. É aberto, pois as normas constitucionais possuem “capacidade de aprendizagem” para captarem e se adaptarem às mudanças da realidade e concepções cambiantes de “verdade” e de “justiça”<sup>4</sup>.

A *teoria sistêmica*, recentemente desenvolvida pelo sociólogo Niklas Luhmann, tem a pretensão de explicar o funcionamento da sociedade e tornou-se um importante marco teórico para os estudos acerca da caracterização e funcionamento de um sistema. Para o autor, o sistema social é composto por

---

<sup>3</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Batista Machado. Coimbra, Armênio Amado, 1979, p.334 e ss.

<sup>4</sup> CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito Constitucional e teoria da Constituição**. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 1998, p. 1088.

subsistemas sociais – Política, Economia, Direito, Religião – sendo que cada um possui uma comunicação própria e código binário peculiar<sup>5</sup>.

De acordo com a teoria sistêmica de Luhmann, o Direito, como subsistema parcial, apresenta comunicação própria, a comunicação jurídica, e seu código binário é a definição do lícito/ilícito.<sup>6</sup> Ademais, é um *sistema autopoietico*, ou seja, é simultaneamente fechado e aberto. Por um lado existe repetição, auto-organização reprodutiva, capaz de manter a estabilidade. Por outro, existe a diferença, de modo que é necessária sua capacidade de estar aberto às informações advindas de outros subsistemas e manter-se como um redutor de complexidade.<sup>7</sup>

Aduz-se que o Direito é um sistema formalmente fechado, no sentido de que apenas as normas que possuem juridicidade – positivadas - podem integrar o ordenamento jurídico, bem como pelo fato de que ao Juiz é vedado não dizer o direito (*princípio do non liquet*).<sup>8</sup>

Entretanto, não significa que o Direito se encerra dentro do direito positivo, já que a realidade é muito mais viva e complexa. Não há como deixar de ser *aberto*, recepcionando informações advindas de outros subsistemas sociais. Somente assim, a busca pela Justiça (dever-ser), entendida dentro de sua inserção no espaço e no tempo, será construída.

---

<sup>5</sup> CLAM, Jean. **Introdução à Teoria Sistêmica Autopoietica do Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005,p.69.

<sup>6</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier Editora, 2009, p.3.

<sup>7</sup> CLAM, Jean. *loc. cit.*, p. 69.

<sup>8</sup> Cf. Art.4 da LICC (Art. 4º - Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito) e art.126 do CPC (Art. 126 - O juiz não se exime de sentenciar ou despachar alegando lacuna ou obscuridade da lei. No julgamento da lide caber-lhe-á aplicar as normas legais; não as havendo, recorrerá à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito.)

## 2.2. HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL

A questão hermenêutica<sup>9</sup> é de vital importância para adequada compreensão do tema proposto. A interpretação do direito positivo é uma tarefa complexa, principalmente pelo risco de interpretações antagônicas. Variando os métodos interpretativos utilizados (gramatical, sistemático, teleológico, histórico), muito frequentemente, o intérprete manipula a hermenêutica, para legitimar seus próprios valores políticos e ideológicos, deturpando o conteúdo normativo inserto no texto. Crítica bem colocada por Bairros de Brum<sup>10</sup>, explicitando que os métodos de interpretação:

“(...) podem ser vistos como instâncias retóricas que têm a função de canalizar, de forma aparentemente neutra e científica, determinados valores que se quer preservar. Conforme o método ou conjunto de métodos que se use, pode-se trocar a linha de decisão, extraindo-se da mesma norma legal diferentes conseqüências jurídicas. Assim a fungibilidade dos métodos transforma a interpretação jurídica num jogo de cartas marcadas.”

Há autores que defendem a existência de um meta-critério ou *Grundmethode*, para nortear a utilização dos variados métodos de interpretação. Eros Roberto Grau afirma que “a fragilidade dos métodos de interpretação deriva da inexistência de uma meta regra ordenadora de sua aplicação, em cada caso, de cada um deles.”<sup>11</sup>

Não obstante as dificuldades apontadas é prudente a utilização de uma *Hermenêutica Constitucional*. Não há como descartar todos os métodos interpretativos já apontados, entretanto estes devem ser utilizados de acordo com o caso concreto e em consonância com a unidade constitucional. Qualquer interpretação que colida com o conjunto dos valores constitucionais vigentes, deve ser descartada, pois inconstitucional.

---

<sup>9</sup> Hermenêutica Jurídica é conceituada por Osvaldo Ferreira de Melo como “conjunto de processos e técnicas que possibilitam a interpretação das expressões jurídicas”. Cf. MELO, Osvaldo Ferreira de. **Dicionário de Política Jurídica**. Florianópolis: OAB/SC, 2000, p.47.

<sup>10</sup> BAIROS DE BRUM, Nilo. **Requisitos retóricos da sentença penal**. São Paulo, RT, 1980, p.39-40.

<sup>11</sup> GRAUS, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. Interpretação e Crítica. 2ª ed. São Paulo:RT, 1991,p.79.

A evolução do Direito elevou a Constituição ao mais importante instrumento normativo, conduzindo-a ao centro do sistema jurídico, de modo que todo o direito infraconstitucional deve ser interpretado à luz da Constituição.

Interessante destacar uma observação de cunho pragmático: a interpretação constitucional também deve observar o “pensamento do possível”<sup>12</sup>. A interpretação proposta, epistemologicamente voltada para realidade, é expressa por Enrico Paresce:

“O direito é expressão da realidade concreta das sociedades humanas e não se deixa privar daquela dimensão, que é constituída por ‘dado’ social. Enfim a sociedade e a história batem à porta do jurista e ele não pode fingir que está surdo e tentar habituar-se ao barulho para não sofrer as moléstias.”<sup>13</sup>

Pela Hermenêutica Constitucional há de se viabilizar novas realidades, por meio de eficazes mudanças do presente. Pode ocorrer que uma norma, aparentemente em consonância com os valores constitucionais, não observe adequadamente a realidade. Diante do descompasso entre realidade e norma verifica-se uma deficiência em sua eficácia. Sua força normativa será esvaziada e em certos casos transformar-se-á em empecilho para realização dos princípios e regras constitucionais de maior grandeza. Nesta situação a lei é “*letra morta*” e torna-se inconstitucional.

A hermenêutica constitucional passa ao largo de uma consideração puramente formalística, pois ao abarcar a realidade se produz considerações mais ricas e concretizadoras dos princípios e regras Constitucionais. No entanto, oportuno ressaltar que não cabe ao intérprete a função legislativa, pois além de não ser esta sua função, a linguagem inserta no texto positivado representa um limite à sua atuação. Nessa linha, convém trazer as palavras do grande jurista Jacinto Nelson de Miranda Coutinho:

“O espaço hermenêutico, todavia, é mais amplo, ou seja, permite ao intérprete uma construção normativa (dando um sentido ao texto: Gadamer, Zagrebelsky, Grau, Lenio, entre outros) compatível com a linguagem

---

<sup>12</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. **A constituição e o “pensamento do possível”**: um estudo de caso. Revista do Advogado da AASP, São Paulo, n. 73, 2003, p. 74-81.

<sup>13</sup> PUGLIATTI, Salvatore. Grammatica e diritto. Milão: Giuffrè, 1978. P.V e XV da apresentação de Enrico Paresce. Apud. CASSONE, Vitorio. **Interpretação no Direito Tributário: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 87.

preceitual. Daí que, como parece primário, o que se delimita ao Poder Judiciário é a verificação da adequação possível, ou seja, se a norma criada pelo intérprete não escapa da regra e, assim, do raio de alcance da estrutura lingüística do enunciado, das suas palavras.”<sup>14</sup>

Entende-se coerente uma posição intermediária entre as teses formalistas e realistas, tal como a posição adotada por Luiz Alberto Warat:

“O formalismo invocando exclusivamente as fontes formais das decisões, e apresentando o direito positivo como o oniprevalente, exaltaria demasiadamente fatores racionais. O realismo, em oposição, em seu afã de exaltar os fatores extranormativos subtrai todo o valor às referidas fontes formais. Provoca, desta forma, uma visão irracionalista do direito positivo.”<sup>15</sup>

Para o jurista Luiz Roberto Barroso, a hermenêutica constitucional é de cunho pós-positivista e principiológico, visando a reaproximação entre Ética e Direito.<sup>16</sup>

### 2.2.1. Princípios e regras

A diferença entre princípios e regras já foi objeto de estudos aprofundados. Para fixar este ponto importante, segue a síntese das principais conclusões.

Ambos, regras e princípios, são espécies do gênero norma, no entanto há certas diferenças entre um e outro, com conseqüências importantes para a hermenêutica proposta.

O jurista português J.J.G. Canotilho aponta as seguintes diferenças: a) princípios apresentam grau de abstração mais elevado que as regras; b) princípios carecem de outras mediações para sua aplicação enquanto as regras são de aplicação imediata; c) princípios apresentam natureza fundamental e caráter estruturante enquanto as regras possuem incidência específica; d) princípios são

<sup>14</sup> COUTINHO, Jacinto Nelson Miranda. **Dogmática crítica e limites lingüísticos da lei**. Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica, v. 1, p. 37-44, 2005, p.44

<sup>15</sup> WARAT, Luiz Alberto. **Introdução Geral ao Direito: Interpretação de leis, temas para uma reformulação**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1994, p. 63.

<sup>16</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 339-343.

*standards* fundados na idéia de direito/justiça, enquanto regras podem ser normas com conteúdo meramente funcional.<sup>17</sup>

Robert Alexy entende que a principal diferença reside no sentido de que enquanto os princípios são *mandados de otimização*, ou seja, normas com pretensão de serem realizadas na maior medida do possível dentro das possibilidades jurídicas e reais, as regras somente podem ser cumpridas ou não.<sup>18</sup>

Interessante a distinção entre princípios e regras feita por Paulo Caliendo:

“As regras são comandos sobre condutas que devem ser realizadas, ou seja, programações sobre o cumprimento imediato de determinada expectativa. Por outro lado, os princípios funcionam como programações que generalizam expectativas sobre “*estados de coisas*” a serem alcançados.”<sup>19</sup>

O jurista distingue princípios e regras de acordo com sua força normativa (programações) em razão do tempo. Assim as regras são programações imediatas enquanto os princípios são programações de longo prazo ou finalísticas.

### 2.2.2. Colisão de princípios e ponderação de princípios

Em razão das diferenças entre princípios e regras, a interpretação adotada para resolver antinomias entre estas espécies normativas será distinta. Tendo em vista que as regras são de aplicação imediata bem como o fato de não existirem graduações de validade (ou é válida ou não é), eventual confronto/antinomia entre duas regras resultará sempre no afastamento de uma delas.

Os princípios, por serem normas com pretensão de serem realizadas na medida do possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais, possuem uma outra lógica para solução de antinomias. Ocorre que não existe princípio absoluto, ou seja, a colisão entre princípios não leva a anulação de um em face do outro (lógica do tudo ou nada). Tendo em vista seu alto grau de abstração, faz-se necessário uma

---

<sup>17</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes, **Direito Constitucional...**, *op. cit.*, p. 1086.

<sup>18</sup> ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. p.86.

<sup>19</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica...**, *op. cit.*, p. 60.

análise do caso concreto, para verificação da precedência e prevalência de um princípio sobre outro.

O instrumento teórico desenvolvido pela doutrina para solução de colisões de princípios é a ponderação. Segundo Luiz Roberto Barroso a ponderação consiste “em uma técnica de decisão jurídica aplicável a casos difíceis, em relação aos quais a subsunção se mostrou insuficiente, especialmente quando uma situação concreta dá ensejo à aplicação de normas de mesma hierarquia que indicam soluções diferenciadas”.<sup>20</sup>

Esse instrumento surge como necessidade teórica hermenêutica, diante da ascensão normativa dos princípios. Coube à doutrina a busca de parâmetros razoavelmente seguros para sua aplicação, pois do contrário corre-se eminente risco de arbitrariedades por parte do julgador.

De modo a controlar, em parte, o subjetivismo do julgador, Luiz Roberto Barroso sugere a aplicação da ponderação em três etapas: 1) identificação de todas as normas aplicáveis; 2) compreensão das circunstâncias concretas e sua interação com os elementos normativos aplicáveis; 3) atribuição geral de pesos aos grupos de normas em contradição e conclusão de qual grupo de normas deve prevalecer em detrimento dos demais, devendo ser utilizado o princípio instrumental da proporcionalidade ou razoabilidade.<sup>21</sup>

Martin Borowski apresenta outros critérios para o controle sobre a ponderação de princípios. No seu entendimento, a atribuição de pesos aos grupos de normas deve adequar-se ao princípio da proporcionalidade, sendo este composto por três subprincípios: 1) o subprincípio da idoneidade ou adequação, ou seja, a interpretação deve sempre buscar fins ordenados ou permitidos constitucionalmente (fins idôneos); 2) o subprincípio da necessidade, ordenando ao intérprete a busca pelos meios mais eficazes e menos restritivos de direito fundamentais; 3) o subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito, exigindo que se pondere a

---

<sup>20</sup> BAROSSO, Luiz Roberto. A nova interpretação constitucional. Ponderação, direitos fundamentais e relações privadas, p. 345-346. In: BAROSSO, Luiz Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. **O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro**. 3. ed. rev. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

<sup>21</sup> BAROSSO, Luiz Roberto. *Idem*, p. 344-346.

gravidade e a intensidade da intervenção no direito fundamental com as razões que a justificam.<sup>22</sup>

Apesar dos parâmetros de controle aqui propostos, não há como deixar de lado a crítica acerca da técnica de ponderação, no sentido de que esta pode prestar-se ao voluntarismo e soluções *ad hoc*, concedendo amplo espaço para o subjetivismo do julgador. Não obstante a necessidade deste instrumento teórico no atual estágio do Direito, o controle de sua legitimidade necessariamente adentrará a fundamentação exposta pelo julgador.

A fundamentação é exigida para todas as decisões do Poder Judiciário, sob pena de nulidade, conforme art.93, inciso IX, da Constituição Federal de 1988. A fundamentação exigida na formulação das proposições jurídicas judicantes – dos Juízes – representa uma garantia aos cidadãos. Esta abre a possibilidade de que a norma individual e concreta seja passível de controle.

Em face dessa exigência, a argumentação utilizada pelo julgador é assaz importante para verificação da adequação constitucionalmente possível da interpretação adotada. A linguagem empregada pelo julgador na sua fundamentação deve ser clara e coerente, pois somente assim o controle de constitucionalidade de suas decisões será exercido com maior segurança.

### 2.3. HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL E LINGUAGEM

Por muito tempo a compreensão e aplicação do Direito baseavam-se no processo de silogismo. Este, em suma, é um processo de subsunção no qual a premissa maior (norma) incide sobre a premissa menor (fato) produzindo uma síntese (conseqüência jurídica). Entretanto, com o passar dos séculos, notou-se que ocasionalmente diante da mesma premissa maior (norma) e da mesma premissa menor (fato), as sínteses (conseqüências jurídicas) eram distintas.

---

<sup>22</sup> BOROWSKI, Martin. **La estructura de los derechos fundamentales**. Tradução de Carlos Bernal Pulido. Universidad externato de Colômbia: Bogotá: 2003, p. 131.

Os julgadores, muitas vezes (infelizmente), compreendem o sentido das normas de maneira diferente, determinando eficácias jurídicas distintas, enfraquecendo a higidez dos princípios da segurança jurídica e da legalidade.

Nesta perspectiva é válido adentrar, sem a pretensão de esgotar o amplo tema, um breve estudo sobre a importância da linguagem para a hermenêutica proposta. Os conhecimentos lingüísticos produzidos pela semiótica<sup>23</sup> e pela semiologia<sup>24</sup> acerca dos signos e suas relações com outros signos, objetos e usuários, fixam base sólidas para a exegese da norma.

A denominada quebra paradigmática, representada pela superação da filosofia da consciência<sup>25</sup> e pela ascensão da filosofia da linguagem<sup>26</sup>, inovou profundamente a epistemologia (teoria do conhecimento) ocidental. Absorvendo e aplicando tais conhecimentos pretende-se outorgar à Ciência do Direito a possibilidade de abertura de novos horizontes de sentido, facilitando a superação do *sensu communis teórico*<sup>27</sup>, conforme descrição de Luiz Alberto Warat.

---

<sup>23</sup> “Para o influente estudioso da semiótica, Charles S. Peirce, todo o pensamento é signo; a palavra ou o signo que utiliza o homem é o homem mesmo; o pensamento é de natureza lingüística; não se pensa sem signos; o vir a ser de um interpretante é dependente do ser do signo, muito mais do que ser um ato de interpretação do signo”. STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) Crise: Uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do advogado editora, 2007. p. 157.

<sup>24</sup> De acordo com o filósofo suíço Ferdinand de Saussure a semiologia é uma ciência que estuda a vida dos signos no seio da vida social. Essa ciência ensinará em que consistem os signos, que leis os regem. Cf. STRECK, Lenio Luiz. *Idem*, p. 150.

<sup>25</sup> Para Lenio Luiz Streck o paradigma da filosofia da consciência é calcado na lógica do sujeito cognoscente, onde as formas de vida e relacionamentos são reificadas e funcionalizadas, ficando tudo comprimido na relação sujeito-objeto. A linguagem tem caráter secundário, como terceira coisa que se interpõe entre sujeito (sua consciência) e objeto, prestando-se como veículo condutor de essências. Cf. STRECK, Lenio Luiz. *Idem*, p. 177.

<sup>26</sup> Nas palavras do jurista gaúcho Lenio Luiz Streck a viragem (reviravolta) lingüística do pensamento filosófico do século XX vai se centralizar justamente “na tese fundamental de que é impossível filosofar sobre algo sem filosofar sobre a linguagem, uma vez que esta é o momento necessário constitutivo de todo e qualquer saber humano, de tal modo que a formulação de conhecimentos intersubjetivamente válidos exige reflexão sobre sua estrutura lingüística.” Cf. STRECK, Lenio Luiz, *Idem, Ibidem*.

<sup>27</sup> WARAT, Luiz Alberto. **Introdução Geral ao Direito:..., op. cit.**, p.1.

### 2.3.1. Filosofia da consciência x Filosofia da linguagem

Os estudos embrionários acerca da linguagem (semiótica/semiologia) foram desenvolvidos por *Johann George Hamann*, *Johan Gottfried Herder* e *Wilhelm von Humboldt*<sup>28</sup> e posteriormente aprofundados por *Saussure*, *Charles Peirce*<sup>29</sup>, *Heidegger*, *Gadamer*, *Wittgenstein* e *Habermas*<sup>30</sup>. Suas conclusões abriram caminho para a compreensão das deficiências do fenômeno silogístico.

A filosofia da consciência colocava a linguagem em papel secundário, como **uma** espécie de instrumento condutor de essências dos objetos. A concepção **tradicional** da metafísica ocidental “pressupõe um conhecimento visto como processo de adequação do olhar ao objeto, buscando similitudes entre o pensamento e a coisa, desvendando a essência das coisas”.<sup>31</sup> A essência dos objetos seria captada pelo sujeito cognoscente e apenas comunicada pela linguagem (relação sujeito-objeto).

Os estudiosos da linguagem acima citados denunciaram com propriedade esta falsa idéia da perfectibilidade da linguagem para captação da essência dos objetos. Explicam que por maior que seja a pretensão de rigor e determinação **lingüística**, é inerente à sua estrutura a incapacidade de refletir a essência do objeto. Portanto, “o acesso a algo nunca é direto e objetivante, o acesso a algo é pela mediação do significado e do sentido.”<sup>32</sup>

Apoiado no pensamento de *Wittgenstein*, leciona o jurista gaúcho Lênio Luiz Streck, acerca do ideal de exatidão da linguagem:

“O ideal de exatidão é um mito filosófico. Esse ideal de exatidão completamente desligado das situações concretas de uso carece de qualquer sentido, como se pode perceber no parágrafo 88 das I.F.<sup>33</sup>, o que significa dizer que é impossível determinar a significação das palavras sem uma consideração do contexto sócio-prático em que são usadas. A

<sup>28</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) crise...**, *op. cit.*, p. 143.

<sup>29</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Idem*, p. 153.

<sup>30</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Idem*, p. 192.

<sup>31</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Idem*, p. 129.

<sup>32</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Idem*, p. 173.

<sup>33</sup> Investigações Filosóficas, obra de *Wittgenstein*.

linguagem sempre é ambígua, pela razão de que as expressões não possuem uma significação definitiva. Pretender uma exatidão lingüística é cair numa ilusão metafísica”<sup>34</sup>

Deste modo, o procedimento para compreensão adequada dos signos (enunciados), como observa a semiologia, deve obrigatoriamente observar suas três relações: *sintática*, na qual a relação ocorre entre os signos; *semântica*, quando a relação é entre signo e os objetos designados; e *pragmática*, na relação do signo com o usuário<sup>35</sup>.

A filosofia da linguagem coloca a relação *pragmática* dos signos em destaque, pois “a linguagem é essencialmente ação social, sendo a linguagem o horizonte a partir de onde os indivíduos exprimem a realidade”.<sup>36</sup> Nesta relação, importa verificar os modos de significar, os usos e as funções da linguagem, inseridas no seu contexto sócioprático.

Na relação pragmática, a linguagem intersubjetiva mescla-se com a prática (ação), promovendo ações coletivas, positivas ou negativas. Nesta relação insere-se a crítica de que a linguagem pode servir como instrumento de dominação social.

O renomado jurista Luiz Alberto Warat, discorrendo sobre o processo de significação, também coloca a relação *pragmática* em relevo. No seu entender o contexto de uso (relação signo/usuário) do texto oferece sentidos latentes, de análise imprescindível para sua correta exegese. Ocorre que “o dito não se esgota nunca na expressão das palavras empregadas”.<sup>37</sup> Assim explicita seu pensamento:

“Em todos os atos comunicacionais existe uma dimensão implícita das mensagens. Toda expressão, por mais elaborada que seja, carrega um número considerável de implicações não manifestas. Diremos pois, que para interpretar o sentido de uma mensagem é necessário um processo de articulação entre o sentido manifesto (padronizado) e os sentidos latentes (do contexto)”.<sup>38</sup>

Paulo de Barros Carvalho, destaca a importância da linguagem na interpretação dos textos positivados:

<sup>34</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica...*, op. cit., p. 168-169.

<sup>35</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Idem*, p. 165

<sup>36</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Idem*, p. 168.

<sup>37</sup> WARAT, Luiz Alberto. *Introdução Geral ao Direito...*, op. cit., p. 125.

<sup>38</sup> WARAT, Luiz Alberto. *Idem. Ibidem*.

“A linguagem não só fala do objeto (Ciência do Direito), como participa de sua constituição (direito positivo), o que permite a ilação forte segundo a qual não podemos cogitar de manifestação do direito sem uma linguagem, idiomática ou não, que lhe sirva de veículo de expressão. Mantenho presente a concepção pela qual *interpretar* é atribuir valores aos símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações e, por meio dessas, referências aos objetos”.<sup>39</sup>

O jurista levanta as dificuldades na exegese dos textos jurídicos derivadas da estrutura lingüística utilizada pelo legislador:

“A missão do exegeta dos textos jurídico-positivos, ainda que possa parecer facilitada pela eventual coincidência da mensagem prescritiva com a seqüência das fórmulas gráficas utilizadas pelo legislador (no direito escrito), oferece ingentes dificuldades, se a proposta for a de um exame mais sério e atilado. E, sendo o direito um objeto da cultura, invariavelmente penetrado por valores, teremos de um lado, as estimativas, sempre cambiantes em função da ideologia de quem interpreta; de outro, os intrincados problemas que cercam a metalinguagem, também inçada de dúvidas sintáticas e de problemas de ordem semântica e pragmática.”<sup>40</sup>

Para concluir a importância dos estudos acerca da linguagem, aplicados à hermenêutica do Direito, vale trazer a lição de Heidegger de que “*a linguagem abre o mundo para o homem*”<sup>41</sup>, bem como as palavras de Lênio Luiz Streck de que “*a linguagem é condição de possibilidade para a própria constituição do conhecimento.*”<sup>42</sup>

### 2.3.2. Superação do senso comum teórico dos juristas

Luiz Alberto Warat cunhou a expressão “senso comum teórico dos juristas” para designar “*as condições implícitas de produção, circulação e consumo das verdades nas diferentes práticas de enunciação e escritura do Direito.*”<sup>43</sup> O autor

<sup>39</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 66.

<sup>40</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Idem*, p.68.

<sup>41</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica Jurídica**..., *op. cit.*, p. 171.

<sup>42</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Idem*, p. 164.

<sup>43</sup> WARAT, Luiz Alberto. **Introdução Geral ao Direito**..., *op. cit.*, p. 13.

pretende demonstrar a existência de uma enorme quantidade de representações, pré-conceitos, crenças, ficções, hábitos de censura enunciativa, metáfora, estereótipos, visões, etc., que exercem forte influência sobre seus atos de decisão e proposições jurídicas.

Este conceito baseia-se em conhecimentos da semiologia, pois analisa o “real” a partir do complexo de signos e significações que formam a ciência jurídica. Aduz Warat:

“Resumindo: os juristas contam com um emaranhado de costumes intelectuais que são aceitos como verdades de princípios para ocultar o componente político da investigação de verdades. Por conseguinte se canonizam certas imagens e crenças para preservar o segredo que escondem as verdades. O senso comum teórico dos juristas é o lugar do secreto. As representações que o integram pulverizam nossa compreensão do fato de que a história das verdades jurídicas é inseparável (até o momento) da história do poder.”<sup>44</sup>

Neste sentido, pretende-se que o Direito admita o valor positivo do conflito, pois para a realização de uma sociedade verdadeiramente democrática, a igualdade formal e perfeita da lei não podem sobrepujar as desigualdades econômicas e culturais. Warat denuncia que o pensamento jurídico, de acordo com o senso comum teórico dos juristas, empobrece as possibilidades de “*um uso transformador do Direito*”.<sup>45</sup>

O jurista Paulo de Barros Carvalho, discorrendo sobre o plano pragmático da interpretação jurídica, afirma:

“Devemos reconhecer que as modificações introduzidas pelo plano da literalidade textual representam, usualmente o caminho mais prático e direto, sendo, por isso mesmo, deliberado, consciente, querido pelas fontes produtoras do direito posto, em termos de alteração do ordenamento, uma vez que as oscilações ocorrentes nas instâncias pragmáticas são incontroláveis. Ninguém pode prever, com visos de racionalidade, o rumo que os utentes da linguagem do direito, num dado momento histórico, vão imprimir as significações de certas palavras. Quem, por exemplo, poderia antecipar que o vocábulo “casamento”, sempre ajustado a situações tradicionalmente configuradas, pudesse assumir, como nos dias atuais, a amplitude de significação que vem adquirindo?”<sup>46</sup>

<sup>44</sup> WARAT, Luiz Alberto. **Introdução Geral ao Direito**..., *op. cit.*, p. 15.

<sup>45</sup> WARAT, Luiz Alberto. *Idem*, p. 26.

<sup>46</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos**..., *op. cit.*, p. 74.

Não obstante serem imprevisíveis os rumos das significações da linguagem do direito há uma racionalização consciente, deliberada, para uma uniformização dos novos sentidos assumidos pelos signos. No exemplo de Paulo de Barros Carvalho, visando adaptar o vocábulo “casamento” às mudanças inexoráveis decorrentes do tempo, o sistema jurídico incorpora outras significações.

O principal objetivo deste processo racional de uniformização dos significados da linguagem jurídica é alcançar um grau máximo de segurança jurídica. O processo hermenêutico adjudica conscientemente novas significações aos signos (jurídicos), ou até mesmo cria novos signos, visando à adaptação da realidade ao Direito. Posto isto, é prudente afirmar que a relação pragmática<sup>47</sup>, mesmo sendo imprevisível, pode ser racionalmente operada, visando adaptar as normas aos novos fatos sociais.

Warat leciona que a interpretação do Direito deve ser permeada pela dúvida e aberta para a realidade. A busca incessante de uma objetividade exalta possibilidade de um “a priori” do Direito e da sociedade, negando o caráter histórico, político e conflitivo do novo<sup>48</sup>.

A crítica de Luiz Alberto Warat é tão incisiva ao ponto de confrontar, inclusive, a “incontestável” proibição da interpretação por analogia:

“(…) quando se diz que duas coisas ou situações têm algumas características comuns, quando se decide a inclusão de um caso a uma classe incontestavelmente está sendo feito uma operação analógica. Definir é sempre fazer analogia, claro que de forma bastante encoberta. E isto é tão encoberto, que a proibição da interpretação analógica é um dos pilares do princípio da reserva legal, esquema axiológico, eixo do processo penal democrático, apesar de que os juízes penais, quando interpretam, definem.  
„<sup>49</sup>

Warat identifica também as *variáveis axiológicas*. Estas são expressões lingüísticas sem uma clara descrição descritiva, com conteúdo semanticamente indeterminado e com significado emotivo próprio. Alerta que estas expressões podem ser utilizadas nas decisões judiciais como estereótipos jurídicos, de forma retórica, com ampla possibilidade de mudar de significado, dependendo do contexto

<sup>47</sup> Relação signo-usuário: compreende os modos de significar, os usos e as funções da linguagem, inseridas no seu contexto sócio-prático. Cf. STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica Jurídica**..., *op. cit.*, p. 167.

<sup>48</sup> WARAT, Luiz Alberto. **Introdução Geral ao Direito**..., *op. cit.*, p. 28.

<sup>49</sup> WARAT, Luiz Alberto. *Idem*, p 49.

de uso. Cita como exemplo as expressões estado de necessidade e lacuna do direito.<sup>50</sup>

Complementando as considerações feitas acerca da linguagem, cabe trazer as autorizadas palavras de Lenio Streck:

“Deste acobertamento/entulhamento provocado pelo sentido comum (*habitus*) decorre – e não é muito difícil perceber isto – a perda do substrato social do Direito – ou, se se quiser, da sua função social. Esta perda deve ser debitada na conta da baixa constitucionalidade, que dentre outros fatores, decorre da não-recepção dos paradigmas jurídico-constitucionais. *Baixa constitucionalidade* significa *baixa compreensão*, que ocorre porque a doutrina e a jurisprudência continuam assentadas nos postulados da hermenêutica clássica, de cunho reprodutivo.”<sup>51</sup>

É pertinente, para os autores que estudam a linguagem, o alerta de que não existe uma relativização total acerca da interpretação e dos conhecimentos jurídicos, pois conseqüentemente seria a própria negação dos mesmos. Lenio Streck explica que a afirmação de que “*a norma é (sempre) o produto de atribuição de sentido a um texto*” não pode significar dizer que o intérprete esteja autorizado a “*dizer qualquer coisa sobre qualquer coisa*”<sup>52</sup> Assim, não existe um processo de discricionariedade do intérprete, pois a hermenêutica será condicionada pela tradição em que está inserida, a partir de seus pré-juízos.<sup>53</sup>

## 2.4. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

A Constituição pátria apresenta a característica de ser prolixa. Ou seja, apresenta extenso conteúdo normativo, muitas vezes trazendo matérias alheias ao direito constitucional propriamente dito, com pretensão de revesti-las das garantias

<sup>50</sup> WARAT, Luiz Alberto **Introdução Geral ao Direito**..., *op. cit.*, p. 34.

<sup>51</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica Jurídica**..., *op. cit.*, p. 324.

<sup>52</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Idem*, p. 314.

<sup>53</sup> “Gadamer deixa isso muito claro: com frequência compreendemos diversamente porque nós mesmos falamos novamente sobre a verdade, quando aplicamos à nossa situação algo verdadeiro (uma afirmação exata, uma crítica, etc.) Sem dúvida, cada indivíduo, a sua maneira e diversamente, assim o faz, a cada época. Mas, o que cada tentativa de compreensão pretende, segue sendo uma verdade, sobre a qual se pode eventualmente discutir. Seria um curto-circuito histórico explicar como relativista a verdade aceita, no caso, de maneira diversa.” STRECK, Lenio Luiz. *Idem*, p. 318.

próprias dos textos formalmente constitucionais. Paulo Bonavides melhor explica esse fenômeno:

“As constituições se fizeram desenvolvidas, volumosas, inchadas, em consequência principalmente das seguintes causas: a preocupação de dotar certos institutos de proteção eficaz, o sentimento de que a rigidez constitucional é anteparo ao exercício discricionário da autoridade, o anseio de conferir estabilidade ao direito legislado sobre determinadas matérias e, enfim, a conveniência de atribuir ao Estado, através do mais alto instrumento jurídico que é a Constituição, os encargos indispensáveis à manutenção da paz social”.<sup>54</sup>

Em matéria tributária, o tratamento constitucional foi exaustivo e minucioso, principalmente em razão dos motivos acima expostos. A nossa Constituição da República tratou o tema com tamanha abrangência e minúcia, que não encontra paralelos em nenhuma outra Constituição alienígena<sup>55</sup>.

Assim, conseqüentemente, qualquer estudo em matéria tributária deve contemplar, obrigatoriamente, estudo dos preceitos insertos na Constituição Federal. Em verdade, pela importância da noção de sistema, destacada no capítulo anterior, qualquer estudo de Direito, deve contemplar todas as regras e princípios pertinentes ao tema, analisando o sistema jurídico como uma unidade ordenada racionalmente.

#### 2.4.1. Hermenêutica tributária

O Direito Tributário é o instrumento legal de defesa do indivíduo em face da contínua busca de recursos implementada pelo Fisco/Estado. São expressamente vedadas interpretações que, ao arrepio das competências tributárias exaustivamente tratadas pela CF/88, criem ou majorem tributos.

---

<sup>54</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 19. ed. atual. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2006, p. 92.

<sup>55</sup> Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2006, p. 377.

Assim, as ditas interpretações “fiscalistas” ou econômicas<sup>56</sup> são totalmente contraditórias com o principal escopo do Direito Tributário, qual seja, a defesa dos contribuintes. Adverte o tributarista Francisco Paludo:

“A tributação deve ser interpretada pelo Direito com prestígio à Constituição Federal de 88 e à efetividade dos comandos ali escritos. A interpretação não pode ser ferramenta de opressão utilizada pelo governo contra o Povo, seja pela “preguiça” do Poder Legislativo, seja pelas pressões econômicas sobre o Congresso Nacional.”<sup>57</sup>

Na acepção mais ampla de Cesar A. Guimarães Pereira, o direito tributário *“não pode ser entendido apenas como direito de proteção do contribuinte (contendo regras de bloqueio), mas como instrumento para a realização das finalidades de interesse público perseguidas pelo Estado (ou seja, contendo regras para a realização de um projeto de Estado)”*.<sup>58</sup>

O Código Tributário Nacional apresenta apenas cinco artigos acerca da interpretação e integração da legislação tributária (art. 107 ao art.112). O art. 107<sup>59</sup> nada diz. A art. 108<sup>60</sup> indica formas de interpretação na ausência de disposição expressa, vedação do emprego da analogia para exigência de tributo não previsto em lei e vedação do emprego da equidade na dispensa do pagamento de tributo devido. Os artigos 109<sup>61</sup> e 110<sup>62</sup> tratam do confronto entre efeitos tributários e as

<sup>56</sup> Teoria interpretativa, formulado pelo financista alemão Enno Becker, na época do pós-guerra, que parte da premissa de que o critério econômico deveria prevalecer sobre as forma e institutos jurídicos utilizados nos atos e negócios jurídicos.

<sup>57</sup> PALUDO, Francisco. **Direito Tributário dos Contribuintes Invisíveis**. Rio de Janeiro: Editora Corifeu Ltda., 2006, p. 23.

<sup>58</sup> PEREIRA, César A. Guimarães. A elisão tributária e a Lei Complementar nº104/2001. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). **O Planejamento fiscal e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 38.

<sup>59</sup> CTN. Art. 107 - A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

<sup>60</sup> CTN. Art. 108 - Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º - O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º - O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido

<sup>61</sup> CTN. Art. 109 - Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

categorias jurídicas de direito privado. O art.111<sup>63</sup> impõe a interpretação literal nos casos de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Finalmente o art. 112<sup>64</sup> insere o princípio do *in dúbio pro reo* para a aplicação de penalidades.

No entanto a interpretação do Direito Tributário é muito mais ampla do que pode aparentar a leitura dos cinco artigos do Código Tributário Nacional. Há uma série de princípios próprios que devem direcionar a interpretação dos complexos textos, positivados por atos normativos, que inserem normas tributárias no ordenamento jurídico.

Cite-se um exemplo: na grande maioria dos litígios é notória a disparidade de forças em uma relação jurídica entre o Estado, por meio do seu órgão de arrecadação de tributos – Receita Federal do Brasil - e o Contribuinte. Assim parte da doutrina sustenta a utilização do princípio do *in dúbio contra fiscum*, não apenas no caso de imposição de infrações, mas permeando todo o sistema tributário<sup>65</sup>.

## 2.5. SÍNTESE CONCLUSIVA

As formulações feitas até o presente momento são imprescindíveis para o desate do tema. Tendo em vista que o tema trata da “Hermenêutica Constitucional do art.116, parágrafo único do Código Tributário Nacional” não existe a possibilidade

---

<sup>62</sup> CTN. Art. 110 - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

<sup>63</sup> CTN. Art. 111 - Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:  
I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;  
II - outorga de isenção;  
III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

<sup>64</sup> CTN. Art. 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:  
I - à capitulação legal do fato;  
II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;  
III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;  
IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

<sup>65</sup> Nesse sentido: PALUDO, Francisco. **Direito dos Contribuintes**..., *op. cit.*, p. 28-63.

de começar a discorrer sobre o mérito da questão sem fincar quais os aspectos, o conteúdo e o sentido da Hermenêutica Constitucional adotada. .

As reflexões do Direito em termos sistêmicos, como ordem e unidade, auxiliam a compreensão dos fenômenos jurídicos complexos, como os existentes na questão de fundo do tema proposto.

Na colisão entre direitos fundamentais, não absolutos, a técnica da ponderação de princípios pretende reduzir a complexidade do tema, com pretensão de dar respostas aos casos difíceis. Vale sublinhar a dificuldade de controle da legalidade dessas decisões. Aqui, a importância da fundamentação da decisão é ressaltada. Nessa seara entram as teorias argumentativas, bem como os estudos sobre a linguagem.

A análise das relações dos signos (sintaxe, semântica e pragmática) é de suma relevância em uma ciência – Ciência Jurídica – em que o seu objeto de estudos é texto positivado, ou seja, linguagem. É de grande valia para a Ciência Jurídica a captação dos conhecimentos advindos da Ciência da Linguagem (semiótica/semiologia).

O sistema constitucional tributário brasileiro é minucioso, imputando ao intérprete análise rigorosa do texto constitucional e do contexto constitucional. Ademais, a hermenêutica tributária apresenta certas peculiaridades, as quais devem ser levadas em consideração.

Conforme pensamento de Luis Roberto Barroso<sup>66</sup>, a hermenêutica constitucional é principiológica, de caráter transformador, focada na realidade e visa uma reaproximação entre a Ética e o Direito.

---

<sup>66</sup> BARROSO, Roberto Luiz. *Interpretação e aplicação da Constituição...*, *op cit.*, p. 339-343.

### 3. PRINCÍPIOS PERTINENTES

#### 3.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Conforme exposto na seção anterior, faz-se essencial análise profunda dos principais princípios informadores da regra em questão. Os princípios, por sua natureza de otimização, apresentam grande relevância no Estado Democrático Constitucional, pois admitem a ponderação dos diversos valores constitucionais adotados pela sociedade. Podem eles ocasionalmente colidir, mas, sem que nenhum precise ser declarado válido ou inválido, por meio da análise do caso concreto, determinar-se-á qual deverá prevalecer sobre o outro.<sup>67</sup>

Em atenção à noção de *sistema jurídico*, todos os princípios correlacionados devem ser analisados. No entanto, tendo em vista o específico tema proposto, é pertinente focar apenas o cerne principiológico do tema jurídico.

Muito frequentemente a doutrina pátria ao tratar do tema expõe a colisão entre os princípios da legalidade e segurança jurídica *versus* capacidade contributiva. Portanto, o presente estudo analisa, com maior atenção, o conteúdo destes princípios. No decorrer do texto outros princípios ou subprincípios correlacionados serão mencionados.

#### 3.2. DA SEGURANÇA JURÍDICA

A civilização moderna depende de segurança jurídica nas relações intersubjetivas e nas relações entre sujeito e Estado. Tanto é verdade que José Roberto Vieira introduz o tema de segurança jurídica parafraseando o grande filósofo Friedrich Nietzsche: “*Por falta de tranquilidade, nossa civilização se transforma numa nova barbárie*”. Ademais, afirma, que o “(...) patamar de civilização

---

<sup>67</sup> ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos...** *op. cit.*, p. 88-89.

*pode ser aferido por intermédio do grau de consagração da segurança no seu sistema jurídico.*<sup>68</sup>

Oportuna a citação do papa Pio XII, afirmando que “*da ordem jurídica querida por Deus nasce o inalienável direito do homem à segurança jurídica e, por ele, uma esfera concreta do direito, protegida contra todo o ataque arbitrário.*”<sup>69</sup>

O conceito de segurança jurídica não se confunde, mas decorre da idéia de *certeza do direito*. Esta é entendida como previsibilidade das esferas jurídicas dos particulares entre si e perante o Estado.

Em razão de ser a lei o único meio com características de regular os fatos sociais com clareza, estabilidade e previsibilidade, o princípio da Legalidade é considerado o grande arauto da Segurança Jurídica. Em matéria tributária, por se tratar de invasão da *esfera patrimonial dos indivíduos*, a previsibilidade do direito é ainda mais desejada. Neste contexto os subprincípios da *Legalidade Estrita*, da *Irretroatividade* e da *Anterioridade* são concretizadores da idéia de almejar-se um grau de Segurança Jurídica ainda maior.<sup>70</sup>

Observa-se que a aferição da exata delimitação das esferas jurídicas não é tarefa delegada exclusivamente ao Poder Legislativo. Este a realiza quando, ao elaborar uma lei para imposição tributária, trata acerca de todos os aspectos da hipótese de incidência e critérios de decisão.

A Segurança Jurídica manifesta-se em deveres a serem exercidos também pelo Poder Executivo e pelo Poder Judiciário. Ao primeiro o dever de fiel e exato cumpridor das leis. Ao segundo, o dever de interpretação das leis tributárias de forma coerente, abarcando sentido constitucional, criando uma jurisprudência sólida, não abrindo espaços para decisões antagônicas em casos idênticos.

O problema das jurisprudências antagônicas grassa de tal modo nosso poder Judiciário que Eduardo Cambi cunhou a expressão “*jurisprudenciais lotéricas*”<sup>71</sup> para designar essa falta de rigor e coerência.

<sup>68</sup> VIEIRA, José Roberto. Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: A Insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”. In BARRETO, Alres Fernandino *et al.* **II Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo:Noeses, 2005, p. 318.

<sup>69</sup> Papa Pio XII Encíclica *Pacem in Terris*, §26. *apud* XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 50.

<sup>70</sup> Cf. VIEIRA, José Roberto. *loc. cit.*, p. 324.

<sup>71</sup> CAMBI, Eduardo. **Jurisprudência Lotérica**. In: Cidadania e Justiça, Revista da Associação dos Magistrados Brasileiros, nº 11, 2º semestre de 2001. p. 193-211.

Em razão do Princípio da Universalidade da Jurisdição, no qual toda lesão ou ameaça de direito serão apreciadas pelo Poder Judiciário, com marca de definitividade, o seu papel de guardião da constituição deve ser exercido com absoluto rigor e coerência, devendo primar pela realização da segurança jurídica. A alta compreensão do problema jurídico aliada à análise das relações sintáticas, semânticas e pragmáticas dos signos auxiliam no rigor das preposições jurídicas feitas pelo Poder Judiciário.

Hesse e Fortshoff entendem que o princípio da proteção da confiança (segurança jurídica) é pura expressão de concepções burguesas e liberais, elaboradas para proteção do patrimônio e já incompatíveis com o Estado Providência ou o Estado Social. Os autores citados defendem um intenso intervencionismo, tendente à adaptação do Direito ao caso concreto, por meio de critérios de equidade e oportunidade<sup>72</sup>.

No entanto, parece mais adequado compreender que de modo algum o princípio da Segurança Social é incompatível com as novas demandas sociais, tomadas para si pelo Estado. Notório que atualmente o Estado Democrático de Direito não é apenas defensor da liberdade dos indivíduos (prestações negativas), na medida em que foram incorporados diversos deveres para com a sociedade (prestações positivas). É uma exigência a *segurança jurídica* para que a efetivação das promessas do modernismo, do pós-modernismo, do estado do bem estar social, enfim, de uma sociedade mais justa e solidária, sejam realizadas de modo verdadeiramente democrático.

### 3.3. DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E DA LEGALIDADE ESTRITA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A idéia de leis normatizando a conduta dos homens está presente desde muitos séculos. Em estudo sobre as origens históricas do Princípio da Legalidade no

---

<sup>72</sup> Cf XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade...**, *op. cit.*, p. 48.

Direito Tributário, o jurista Victor Uckmar<sup>73</sup> conclui que o descontentamento do povo pela opressão fiscal foi o grande motivo para que inúmeras guerras fossem declaradas, incluindo entre elas as Revoluções Francesa e Americana.

Para muitos povos, o direito de consentir, ou não, com imposições de novos tributos foi conquistado após muito sangue derramado. Para reforçar a grandeza e importância do princípio *sub examine*, cabe afirmar que todas as Constituições consultadas pelo referido jurista afirmam que os impostos devem ser aprovados pelos órgãos legislativos competentes.<sup>74</sup>

A jurista Betina Grupenmacher acentua que “o princípio da legalidade tributária é, assim, essencialmente, uma forma de realização da Justiça.”<sup>75</sup> Outra não é a conclusão de José Roberto Vieira, ao afirmar que o princípio da legalidade possui caráter universal, sendo, na realidade, exigência de todos os Estados Modernos.<sup>76</sup> Nesse sentido também, Alberto Xavier:

“E que tal regra - originalmente expressão do livre consentimento pelos povos – passou a revestir no Estado de Direito a função de garantia da separação dos poderes, pressupostos da realização da justiça e da segurança jurídica em matéria de impostos.”<sup>77</sup>

A nossa Constituição da República não é exceção. Conforme teor do seu art. 5º, II, *ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.*

Gian Antonio Micheli<sup>78</sup> identifica dupla característica do princípio na seara tributária: a) necessidade de autorização do povo para cobrança de tributos incidentes sobre si mesmos, noção frequentemente denominada de autotributação ou auto-imposição tributária .b) função de garantia da liberdade do indivíduo, protegendo-o do arbítrio do poder executivo.

<sup>73</sup> UKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. 2. ed. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 31

<sup>74</sup> UKMAR, Victor. *Idem*, p. 34.

<sup>75</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 83.

<sup>76</sup> VIEIRA, José Roberto. **Medidas provisórias em matéria tributária**: as catilnárias brasileiras, São Paulo: 1999. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 185.

<sup>77</sup> XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade...**, *op. cit.*, p. 71.

<sup>78</sup> MICHELI, Gian Antonio. **Corso di diritto tributário**, 8. ed. Torino: UTET, 1989, p. 46.

No âmbito normativo dos tributos, a legalidade genérica toma proporções mais específicas – a legalidade estrita - pois é vedado ao Estado de Direito exigir ou aumentar os tributos sem lei que o estabeleça, conforme art.150, I, da Constituição da República. Alguns doutrinadores frequentemente utilizam-se das terminologias “legalidade estrita”, “tipicidade fechada” ou “reserva absoluta de lei”, como sinônimas, para designar esta especificidade, no âmbito tributário, do princípio genérico da legalidade.

A regra contida no art. 97<sup>79</sup> do Código Tributário Nacional é concretizadora da imposição constitucional da legalidade estrita, pois determina que somente a lei pode criar ou majorar tributos, fixando todos os aspectos da hipótese de incidência.

Não obstante o princípio da legalidade estrita observar as duas grandes características do princípio da legalidade “genérica”, quais sejam, auto imposição tributária e garantia da liberdade do indivíduo contra arbítrio do Estado, somam-se as seguintes peculiaridades: a) proibição de criação ou majoração de tributos por determinados atos normativos tais como regulamentos de execução (*secundum legem*), instruções e medidas provisórias; b) imposição ao legislador para definir com rigorosa precisão todos os aspectos da hipótese de incidência e critérios de decisão, sem espaço para discricionariedade do administrador e para analogia por parte do judiciário; c) a proibição de conceitos indeterminados. d) imposição de tipicidade fechada (*numerus clausus*).

A proibição de determinados atos normativos - regulamentos de execução (*secundum legem*), instruções, medidas provisórias - para criação ou majoração de tributos decorre do princípio maior da separação de poderes, com conseqüente separação de competências, expressamente positivadas na CF/88. Assim, apenas o Poder Legislativo pode promulgar lei que crie ou majore tributos. Esta é a regra geral, sendo que as exceções estão constitucionalmente delimitadas (art.153, §1º, CF/88) apenas para alteração das alíquotas dos impostos de importação (I.I.),

---

<sup>79</sup> CTN. Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso. § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

exportação (I.E.), sobre produtos industrializados (IPI) e sobre operações de crédito, câmbio, e seguro, relativas a títulos ou valores imobiliários (IOF), CIDE combustíveis e ICMS combustíveis.

Para subscrever a presente idéia, vale colacionar a preciosa lição de José Afonso da Silva<sup>80</sup> no sentido de inadmissibilidade, pelo sistema constitucional brasileiro, de expedição de regulamentos que inovem a ordem jurídica, sob pena de usurpação de competência e desrespeito às normas constitucionais. Cabe ressaltar ainda a afirmação de Roque Carrazza:

“(...) laboram um equívoco, portanto os que sustentam que o Chefe do Poder Executivo, no que tange a tributação, pode terminar a obra do legislador, regulamentando tudo o que ele apenas descreveu com traços largos.”<sup>81</sup>

A peculiaridade da impossibilidade de utilização das medidas provisórias para criação ou majoração de tributos é fundamentada com muita propriedade por Mizabel de Abreu Machado Derzi<sup>82</sup> e José Roberto Vieira<sup>83</sup>.

A segunda característica apontada da legalidade estrita é a imposição constitucional para que o legislador defina com rigorosa precisão todos os aspectos da hipótese de incidência e critérios de decisão, sem espaço para discricionariedade do administrador bem como para analogia pelo poder judiciário<sup>84</sup>. Esta noção pode ser sintetizada pelas palavras de Alberto Xavier:

“A regra constitucional da reserva absoluta representa, pois um duplo ditame: ao legislador e ao órgão de aplicação do direito. Ao primeiro enquanto o obriga – sob pena de inconstitucionalidade – a formular termos legislativos em matéria tributária em termos de rigorosa reserva absoluta. Ao segundo, por excluir o subjetivismo na aplicação da lei, a criação judicial ou administrativa do Direito Tributário, o que envolve, de um lado, a *proibição da analogia* e, de outro, a *proibição da discricionariedade*.”<sup>85</sup>

<sup>80</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 18. ed. ver. e atual, São Paulo: Malheiros, 2000, p. 367.

<sup>81</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito...**, *op. cit.* p. 147.

<sup>82</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado de. **Medidas Provisórias** – Sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos. Revista dos Tribunais, Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 45, p. 130-142, 1988.

<sup>83</sup> VIEIRA, José. Roberto. **Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: A Insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”**. p. 317-373.

<sup>84</sup> XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade...**, *op. cit.*, p. 38.

Nessa esteira, o jurista citado argumenta que a reserva absoluta de lei impõe ao legislador uma tarefa extra. Além de definir rigorosamente os aspectos da hipótese de incidência, deve definir o critério de decisão, limitando os órgãos de aplicação de direito à mera subsunção<sup>86</sup> do fato ocorrido no mundo fenomênico ao respectivo tipo tributário.

Ressalta-se que o sentido dessa peculiaridade é exatamente a *proibição de analogia*, positivada no Código Tributário Nacional no art. 108<sup>87</sup>, e a *proibição da discricionariedade*.

A vedação da utilização de conceitos indeterminados, como corolário da Legalidade Estrita, também concretiza do ideal de segurança jurídica. Alberto XAVIER esclarece o que seriam conceitos indeterminados, *a contrario sensu*:

“(...) – deve entender-se por conceito determinado aquele conceito empregado pela lei e no qual o órgão de aplicação do direito deva descobrir imediata, direta e exclusivamente o conteúdo que, deste modo, é lógico e conceitualmente unívoco.”<sup>88</sup>

Acrescenta que os conceitos determinados podem ser descritivos ou normativos. Alguns conceitos normativos necessitam de *valorações objetivas*, assentes na experiência comum, nas convicções gerais e nos ensinamentos de uma ciência ou técnica. Denomina esses conceitos de lógico-objetivamente determináveis, sendo admitida sua utilização pelo legislador. O principal fundamento da exclusão de conceitos indeterminados é a *retirada do subjetivismo* por parte dos órgãos aplicadores da lei tributária.

Lado outro, há doutrinadores que defendem a utilização de conceitos indeterminados, como Ricardo Lodi Ribeiro, apoiado na doutrina do português José Casalta Nabais:

---

<sup>86</sup> Resta evidente que em certos casos esta “mera” subsunção do fato à norma é tarefa extremamente complexa, deste modo, ao Poder Judiciário não é vedado utilizar seus próprios “critérios de decisão”, de modo que não fica adstrito à critérios de decisão unicamente explicitados pela Lei. Na análise do caso concreto deverá utilizar-se de todo o seu instrumental teórico hermenêutico, para verificar se o fato ocorrido no mundo fenomênico – suporte fático - tem o condão de se enquadrar na hipótese de incidência descrita em Lei e tornar-se um fato jurídico tributário. .

<sup>87</sup> Art. 108 - Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:  
I - a analogia;

<sup>88</sup> XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade...**, *op. cit.*, p. 98.

(...) a norma tributária pode ser elaborada a partir da utilização de tipos, que poderão conter conceitos indeterminados e cláusulas gerais, que não se confundem com os conceitos discricionários, incompatíveis com o princípio da reserva legal, uma vez que os primeiros se baseiam na interpretação, calcada na valoração objetiva; enquanto os últimos resvalam para uma decisão baseada na valoração subjetiva.<sup>89</sup>

Na verdade vê-se que o conteúdo dos conceitos indeterminados apresentado pelo autor é igual ao conteúdo dos conceitos lógico-objetivamente determináveis, da teoria de Alberto Xavier. Ou seja, são conceitos calcados na *valoração objetiva*. Assim é um aparente conflito, pois ambos os autores pretendem excluir a *valoração subjetiva*, pelo risco de arbitrariedades que eventualmente podem ser cometidas pelo aplicador da lei.

A última característica da legalidade estrita é a imposição de tipicidade fechada (*numerus clausus*). Essa característica decorre da teoria do tipo. Ou seja, a tipologia exige que dentro das múltiplas condutas reveladoras de capacidade contributiva, sejam selecionadas algumas delas, limitando com rigor o campo de incidência tributária. A tipicidade fechada se apresenta como verdadeira garantia dos contribuintes, que não terão sua esfera patrimonial invadida, senão pelos tipos previamente definidos, em número exato e com a medida do correspondente tributo, *quantum debeatur*, claramente determinada ou determinável.

Há certos autores que sustentam certa flexibilização da legalidade, para adaptá-la “às novas exigências sociais e políticas”. Nesta esteira estão Hugo de Brito Machado<sup>90</sup>, Ricardo Lodi Ribeiro<sup>91</sup> e Luciano Aloar Bogo<sup>92</sup>.

Não obstante os respeitáveis argumentos, a posição de defesa incondicional da legalidade parece ser mais prudente. Ao Estado Constitucional de Direito é imprescindível o princípio da legalidade, pois é o principal instrumento de garantir segurança jurídica, coibindo condutas odiosas e discriminatórias, principalmente praticadas pelos detentores do poder, seja poder político, econômico, social.

---

<sup>89</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 2003, p. 44.

<sup>90</sup> MACHADO, Hugo de Brito. O princípio da legalidade tributária no Estado do futuro. In: MARTINS, Ives Gandra (org.). **O Estado do futuro**. São Paulo: Pioneira – Associação Internacional de Direito e Economia, 1998, p. 200-214

<sup>91</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça...**, *op. cit.*, p. 3.

<sup>92</sup> BOGO, Luciano Aloar. **Elisão Tributária: Licidade e Abuso do Direito**. Curitiba: 2005. Tese (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná. p. 139.

Pode ser extremamente perigosa uma flexibilização da legalidade, ainda que seja com boas intenções, pelas conseqüências que podem derivar desse processo, tais como arbitrariedades de toda a sorte.

Para a realização da paz é necessário segurança, idéia traduzida na segurança jurídica. O meio, por excelência, capaz de realizar a segurança jurídica é a Lei (Constitucional), sendo de vital importância para a evolução da sociedade.

### 3.4. DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE E DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Está positivado na nossa Constituição<sup>93</sup>, assim como na maioria das Constituições dos países democráticos do mundo, a máxima de que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. O alcance deste princípio, que se apresenta como um valor ético-social almejado pelas sociedades modernas, não se restringe à afirmação de que a lei é igual para todos e que não cabe ao aplicador do direito promover perseguições ou favoritismo em desacordo legal. Para além desta significação, o princípio da isonomia é voltado precisamente ao legislador<sup>94</sup>, pois no processo legislativo o princípio veda a criação de leis que submetem disciplinas jurídicas diversas a situações equivalentes.

Na Teoria Pura do Direito, Kelsen já demonstrara que a igualdade *perante* a lei, apresenta o mero significado de regularidade da aplicação do direito em geral, pois é imanente à ordem jurídica que a lei seja aplicada indistintamente a todos.<sup>95</sup>

Deste modo, a significação mais intensa do princípio da igualdade e que encontra maior conteúdo político-ideológico é a *igualdade na própria lei*. Ou seja, ao legislador no momento de criação da lei, é imposto tratar igualmente os iguais e

---

<sup>93</sup> CF/88: Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:  
II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

<sup>94</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2002, p.1.

<sup>95</sup> KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Tradução francesa da 2. ed. alemã, por Ch.Einsenmann, Paris:Dallz, 1962, p.190 *apud* MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico...**, *op. cit.*, p.10.

desigualmente os desiguais, conforme a máxima aristotélica. Assim, discriminações são normais, necessárias e saudáveis ao Direito. No entanto a desigualdade jurídica de tratamento deverá ser logicamente operada em razão das desigualdades dos seres humanos.

O conteúdo jurídico deste princípio merece algumas considerações, para tecer um *modus operandi* seguro, quer para o aplicador direito, quer para o legislador. O grande doutrinador Celso Antônio Bandeira de Mello, traçou com maestria cinco requisitos para que não haja ofensa ao princípio isonômico<sup>96</sup>:

a) A norma não pode singularizar atual e definitivamente um destinatário determinado, seja explicitamente ou implicitamente. A lei não pode estabelecer favoritismos ou perseguições a determinado indivíduo.

b) O critério discriminador adotado pela lei necessariamente deve estar residente nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas.

c) O tratamento jurídico distinto deve ter correlação lógica, *in abstracto*, com a peculiaridade diferencial adotada. Torna-se obrigatória uma *fundamentação racional* para adoção daquela discriminação de tratamento jurídico em face dos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas, sendo vedadas discriminações arbitrárias.

d) Além da pertinência lógica do *discrimen* adotado *in abstracto*, os seus efeitos *in concreto* devem ter consonância com os interesses constitucionalmente protegidos. Convém citar que esses valores podem variar em razão da transformação da sociedade.

e) Não pode existir uma interpretação da norma que extraia discriminações que não foram claramente almejadas e positivadas pelo legislador. As interpretações que afirmam haver discriminações na lei decorrentes de circunstâncias fortuitas e incidentais são inconstitucionais por violação ao ditame da igualdade.

O princípio da igualdade, na seara tributária, é intrinsecamente ligado ao **princípio da capacidade contributiva**. Na Constituição Federal o princípio da capacidade contributiva identifica-se com o artigo 150, inciso II.<sup>97</sup>

---

<sup>96</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Idem*, p. 47-48.

<sup>97</sup> CF/88 - Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

As diversas funções assumidas pelo Estado no decorrer dos séculos XX e XXI dependem de despesas vultosas. Contemporaneamente, o principal meio de o Estado obter as imprescindíveis receitas, mantendo seu equilíbrio financeiro, é a tributação. Somente assim cumprirá com os objetivos fundamentais da República, constitucionalmente positivados<sup>98</sup>.

No entanto, a cobrança de tributos deve ater-se aos sujeitos que possuem capacidade para contribuir para com as despesas estatais e essa é a idéia fundamental do princípio em análise.

Francesco Moschetti, jurista expoente no estudo do princípio da capacidade contributiva, o vincula ao dever geral de solidariedade. Determina assim que os indivíduos que possam contribuir com as despesas estatais devem assim proceder, sem uma contraprestação direta, pois se almeja um fim coletivo. Neste sentido afirma que “Não somente todos devem ser gravados em razão de sua capacidade contributiva, como também todos aqueles que têm capacidade contributiva devem ser gravados.”<sup>99</sup>

Nesse postulado encontra-se o duplo aspecto do princípio da capacidade contributiva: a) uma delimitação negativa, no sentido de impedir que os tributos ultrapassem a capacidade do indivíduo para contribuir com o Estado. b) uma delimitação positiva, impondo *um dever a todos* os indivíduos que possuam capacidade para contribuir com as despesas estatais, qual seja, *o dever de pagar tributos*.

No âmbito da delimitação negativa, vale anotar que *capacidade para contribuir* somente estará presente quando o sujeito passivo apresentar uma parcela de riqueza superior à necessária para uma vida digna, denominada de *mínimo vital* ou *mínimo existencial*. Certo que a definição de uma esfera patrimonial intangível pelos tributos (*mínimo existencial*) é tarefa complexa, mas deve partir do princípio da

---

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

<sup>98</sup> CF 88. Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação

<sup>99</sup> MOSCHETTI, Francesco. **Il principio della capacità contributive**, 8. ed. Torino: UTET, 1989, p. 324.

dignidade da pessoa humana e de outros direitos fundamentais constitucionalizados.

100

Lado outro, a delimitação positiva, expressada pelo dever de pagar tributos, é condicionada por um limite máximo de tributação, qual seja, a *vedação de tributos com efeitos de confisco*, presente no art. 150, IV, da Constituição da República<sup>101</sup>. Essa vedação também é decorrência do sistema econômico adotado, fundado no direito à propriedade.

O dever geral de pagar tributos, delimitação positiva do princípio da capacidade contributiva, fundamenta a máxima eficiência da lei tributária. Definida a hipótese de incidência e ocorrido o fato jurídico tributário, o crédito tributário deve ser declarado por meio do lançamento. José Marcos Domingues de Oliveira esclarece que “se todos são iguais perante a lei, todos devem ser por ela tributados (princípio da generalidade)”. O princípio da generalidade é integrante do princípio da capacidade contributiva.

O dever constitucional de fiscalização é um desdobramento do princípio da capacidade contributiva, pois ocorrido o fato jurídico tributário, o crédito tributário somente existirá se houver o lançamento por parte da autoridade administrativa<sup>102</sup>. Neste sentido é brilhante a colocação de Klaus Tipke:

“O cumprimento do princípio da igualdade depende não apenas da lei material, mas, no final das contas, dos créditos tributários, que as autoridades da Administração Fazendária realmente constituem por meio do lançamento.”<sup>103</sup>

---

<sup>100</sup> Nesta esteira Eduardo D. BOTALLO faz reflexões sobre as dificuldades que a doutrina enfrenta para definir o perfil e conteúdo desse princípio. (Capacidade Contributiva, RDT, n.47, p.234 e s. *apud* AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva 2008. p. 139.).

<sup>101</sup> CF 88. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
IV - utilizar tributo com efeito de confisco.

<sup>102</sup> CTN. Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

<sup>103</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, **Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva**, São Paulo: Malheiros, 2002, p. 25.

O jurista Heleno Tôrres assim raciocina que além do dever de fiscalização, o esgotamento das competências tributárias apresenta-se como uma das faces da delimitação positiva do princípio da capacidade contributiva:

“O esgotamento das competências tributárias atribuídas às pessoas políticas para financiar suas funções constitucionais é um imperativo que decorre do federalismo cooperativo, em vista do plexo de competências originárias e compartilhamento de receitas de impostos, como transferências diretas e por meio de fundos de participação. Assim sendo, qualquer pessoa política descumpra frontalmente a Constituição Federal quando não carrega esforços para a exaustão da competência tributária (...)”<sup>104</sup>

No entanto a competência tributária, definida como aptidão para criar tributos, é facultativa. Nas palavras de Roque Antônio Carrazza, “tudo vai depender de uma *decisão política*, a ser tomada pela própria entidade tributante”.<sup>105</sup> Ademais, não há meios jurídicos que obriguem o esgotamento de competências tributárias pelas pessoas políticas, o que é decorrência da separação dos poderes.

Ainda na esfera da delimitação positiva, há entendimento de juristas, como Leonardo de PAOLA, de que o princípio da capacidade contributiva seria “uma norma geral de tributação (...), uma autorização para que o Estado capte os recursos necessários à realização de seus fins (...)”<sup>106</sup>

A observância da capacidade contributiva como causa jurídica do imposto não é recente e influenciou seguidores de diversas nacionalidades, como o argentino Dino Jarach, o italiano Ezio Vanoni, o alemão Ottmar Buhler, o francês Louis Trobatas e o brasileiro Aliomar Baleeiro.<sup>107</sup>

No entanto, mostra-se mais coerente a linha de pensamento de juristas como A. D. Gianninni, Blumenstein, Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Souza, Alfredo Augusto Becker<sup>108</sup>, Paulo de Barros Carvalho<sup>109</sup>, para citar apenas alguns. A

<sup>104</sup> TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 12.

<sup>105</sup> CARRAZZA, Roque. **Curso de ...**, *op. cit.*, p. 417.

<sup>106</sup> PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções e ficções no direito tributário**, Belo Horizonte: Del Rey, 1997. p. 144.

<sup>107</sup> Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça...**, *op. cit.*, p. 55-56.

<sup>108</sup> Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Idem*, p. 58.

observância da capacidade contributiva como causa jurídica dos impostos violaria frontalmente a segurança jurídica e o princípio da legalidade. De modo algum a alegação de capacidade contributiva pode ser uma norma geral para que o Estado capte recursos onde quer que eles estejam, sem prévia legislação delimitando rigorosamente todos os aspectos da hipótese de incidência.

Quando à extensão do princípio, apesar da literalidade do art.145, §1º, da Constituição Federal<sup>110</sup> induzir uma interpretação de que o princípio atinge apenas os impostos<sup>111</sup>, o alcance do princípio da capacidade contributiva engloba todos os tributos (impostos, taxas, contribuições), não obstante atingir em graus diversos cada espécie tributária.

Concorre para esta conclusão o fato de que o princípio da capacidade contributiva é desdobramento do princípio de igualdade, o qual informa todo o ordenamento jurídico. Além do mais, conceitos integrantes do conteúdo do princípio da capacidade contributiva, como *mínimo existencial*, *vedação de confisco* e *dever de fiscalização* podem e devem ser aplicados a qualquer espécie tributária (impostos, taxas ou contribuições).

Cabe ressaltar que o princípio da capacidade contributiva desdobra-se em outros subprincípios que perseguem os mesmo objetivos. São eles: o princípio da personalização, o princípio da proporcionalidade, o princípio da progressividade e o princípio da seletividade<sup>112</sup>.

Em determinados tributos, a aferição da capacidade contributiva do contribuinte, individualmente considerado (capacidade contributiva subjetiva), torna a fiscalização e arrecadação - indispensáveis para a própria realização do princípio da capacidade contributiva em razão da generalização da tributação - praticamente impossíveis. Neste caso o princípio da capacidade contributiva pode ser ponderado em razão do princípio da praticabilidade. Exemplo dessa ponderação, realizada pelo

---

<sup>109</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**, 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 95.

<sup>110</sup> CF 88: Art.145, § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

<sup>111</sup> Geraldo ATALIBA entende que o princípio da capacidade contributiva informa apenas os impostos. (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 196)

<sup>112</sup> Nesse sentido: AMARO, Luciano. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 140-143.

legislador, que rendeu muita discussão acerca de sua constitucionalidade, foi a inserção no sistema tributário da substituição tributária “para frente”. (art. 150, §7º, CF/88)

Entretanto o embate principiológico exposto não é o único capaz de mitigar o princípio da capacidade contributiva. Aufere-se que outros valores constitucionalmente eleitos podem interferir no processo legislativo, de modo que a lei tributária excepcionalmente mitigue o princípio da capacidade contributiva. Esse fenômeno é denominado de extrafiscalidade. Para Sacha Calmon Navarro Coelho “*A extra fiscalidade é a utilização dos tributos para fins outros que não os da simples arrecadação de meios para o Estado. Nessa hipótese o tributo é instrumento de políticas, econômicas, sociais, culturais, etc.*”<sup>113</sup>

Para concluir a exposição do princípio da capacidade contributiva, cabe ressaltar que sua observância é imposta a todos os Poderes do Estado. Nesta linha, é função do legislador criar leis tributárias que cumpram com as imposições positivas e negativas impostas pelo princípio. É papel do aplicador da lei o dever de fiscalização, criando regulamentos eficientes, visando impossibilitar a sonegação. E por fim, logicamente ao intérprete da lei, resta o papel de guardião da Constituição, devendo coibir condutas que afrontem o Estatuto do Contribuinte, expresso na nossa Carta Magna, sejam elas praticadas pelo Contribuinte, pelo Fisco ou pelo Legislador.

### 3.5. SÍNTESE CONCLUSIVA

Os princípios aqui expostos ocupam papel central nas discussões doutrinárias acerca do correto discernimento do alcance, conteúdo e constitucionalidade da norma inscrita no art. 116, parágrafo único do CTN. Obviamente, pelos limites impostos pelo tema, não cabe tratar minuciosamente de todos os princípios incidentes sobre a matéria. O aprofundamento de todos os princípios tributários pertinentes ao tema exigiria estudo específico.

---

<sup>113</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1998, p. 245.

Entretanto, tal conclusão, não retira o caráter indispensável dos principais princípios - ocasionalmente colidentes – à exegese sistemática constitucional da norma em análise.

## 4. REGRAS PERTINENTES

### 4.1. TERMINOLOGIAS

Antes de adentrar no mérito das regras pertinentes, por razões metodológicas, é assaz importante fincar certas terminologias, presentes no estudo do tema.

Ao pesquisar o tema não é difícil notar que as terminologias utilizadas pela doutrina nacional, muitas vezes, apresentam significações diversas. Deste modo, importa verificar o conteúdo das principais terminologias utilizadas pela doutrina ao tratar da exegese do parágrafo único do art.116 do Código Tributário Nacional.

#### 4.1.1. Evasão fiscal e elisão fiscal

Induvidosa a importância da distinção entre evasão e elisão. Frequentemente a doutrina e ocasionalmente a jurisprudência<sup>114</sup> utilizam-se do critério cronológico para distinção entre evasão e elisão. Assim, conforme o pioneiro estudioso do assunto, Antônio Roberto Sampaio Dória, a elisão fiscal é conduta praticada antes do fato gerador, evitando sua ocorrência e a evasão fiscal é conduta

---

<sup>114</sup> "Fraude e Evasão – Caracteres distintivos. Não se confundem a evasão fiscal e a fraude fiscal. Se os atos praticados pelo contribuinte, para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo, foram praticados antes da ocorrência do respectivo fato gerador, trata-se de evasão; se praticados depois, ocorre fraude fiscal. E isto porque, se o contribuinte agiu antes de ocorrer o fato gerador, a obrigação tributária específica ainda não tinha surgido, e, por conseguinte, o fisco nada poderá objetar se um determinado contribuinte consegue, por meios lícitos, evitar a ocorrência de fato gerador. Ao contrário, se o contribuinte agiu depois da ocorrência do fato gerador, já tendo, portanto, surgido a obrigação tributária específica, qualquer atividade que desenvolva ainda que por meios lícitos só poderá visar à modificação ou ocultação de uma situação jurídica já concretizada a favor do fisco, que poderá então legitimamente objetar contra essa violação de seu direito adquirido, mesmo que a obrigação ainda não esteja individualizada contra o contribuinte pelo lançamento, de vez que este é meramente declaratório (TFR, Ac. da 2a T., publ. Em 19-12-73, Ap. Cív. 32.774-SP, Rel. desig. Ministro Jarbas Nobre)."

praticada após o fato gerador, ocultando sua ocorrência<sup>115</sup>. Neste sentido, também Gilberto de Ulhôa Canto:

“Se a conduta (ação ou omissão do agente) se verificar antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária de que se trate, a hipótese será de elisão, pois, sempre, tendo-se como pressuposto que o contribuinte não viole nenhuma norma legal, ele também não terá infringido direito algum do fisco ao tributo, uma vez que ainda não se corporificou o fato gerador...”<sup>116</sup>

Entretanto, pertinente é a crítica de Hermes Marcelo HUCK acerca da adoção do critério cronológico:

“Apesar de sua utilidade, o critério temporal, que procura estabelecer os limites distintivos entre a evasão – sempre ilícita – e a elisão sem violação de qualquer norma, não se tem apresentado como plenamente suficiente. A distinção entre as figuras não decorre apenas da anterioridade ou posterioridade do fato impositivo ou gerador; o contribuinte que deixa de emitir uma nota fiscal ou que altera o valor da operação tributável, praticando o subfaturamento, e promove, em seguida, a saída da mercadoria de seu estabelecimento comercial ou industrial, comete a evasão tributária, violando dispositivo de lei, sem embargo de ter praticado a fraude anteriormente à ocorrência do fato gerador ou impositivo.”<sup>117</sup>

Deste modo, a distinção mais antiga e segura entre evasão e elisão reside justamente na licitude dos meios utilizados no procedimento de cada uma destas condutas.

César A. Guimarães PEREIRA afirma que “A elisão é lícita e pode legitimamente conduzir ao resultado da economia de tributos. A evasão, por outro lado, não é admissível e é punida como ato ilícito. Essa distinção é muito clara na doutrina brasileira há mais de trinta anos.”<sup>118</sup>

Portanto a **evasão** é a conduta (sempre) ilícita praticada pelo contribuinte, visando evitar, reduzir ou postergar a obrigação tributária.<sup>119</sup> A evasão deve ser

<sup>115</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 46.

<sup>116</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa **Evasão e elisão fiscais**: um tema atual. In Revista dos Tribunais n. 63, São Paulo: Editora Malheiros, p. 188.

<sup>117</sup> HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão**: Rotas nacionais e internacionais de planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 31.

<sup>118</sup> PEREIRA, César A. Guimarães. A elisão tributária e a Lei Complementar nº104/2001. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). **O Planejamento** ..., *op. cit.*, p. 38.

<sup>119</sup> Cf HUCK, Hermes Marcelo. *loc. cit.*, p. 27.

veementemente combatida, pois ofende frontalmente o sistema constitucional pátrio, criado sobre as bases constitucionais da legalidade estrita, capacidade contributiva, isonomia tributária, livre concorrência, etc.

Ao contrário, a **elisão** é conduta lícita do sujeito passivo praticada para evitar, reduzir ou postergar a obrigação tributária. Não se confunde com planejamento tributário, que, conforme Caliendo, é “o conjunto de atos ordenados do contribuinte na organização de seus negócios com o propósito de prever os efeitos tributários de seus negócios jurídicos”<sup>120</sup>.

Sacha Calmon Navarro Coêlho identificou três formas de elisão tributária: a) induzida pela lei ou extrafiscal.<sup>121</sup> (Repetro, SUDAM, SUDENE); b) garantida pela lei ou por opção<sup>122</sup> (compra e venda ou *leasing*); c) elisão por ausência de proibição.<sup>123</sup>

Não há dúvidas de que a elisão induzida por lei/extrafiscal e a elisão garantida por lei, longe de representarem condutas ilegítimas do contribuinte, são condutas que devem ser estimuladas. Não poderia ser diferente, pois a própria lei que instituiu os benefícios fiscais almeja tais condutas. Estas espécies de elisão guardam forte conexão com o princípio da extrafiscalidade.

<sup>120</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica...**, *op.cit.*, p. 240.

<sup>121</sup> “O FUNDAP consiste em um conjunto de incentivos fiscais e financeiros concedidos pelo governo do Estado do Espírito Santo às empresas estabelecidas em seus limites territoriais e que atuam no ramo de comércio exterior. Os benefícios fiscais consistem, basicamente, na redução de alíquotas do ICMS e diferimento no pagamento, ao passo que os incentivos financeiros consistem em financiamentos oferecidos pelo BANDES – Banco de Desenvolvimento do Estado do Espírito Santo, em condições amplamente favoráveis. Tal operação, realizada ao amparo da legislação que rege o Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias – FUNDAP permite, de maneira absolutamente lícita, a redução dos custos incidentes na importação, sobretudo da carga tributária. Exatamente em virtude disso, as empresas beneficiárias do referido programa, as quais, em sua maioria, operam sob a forma de “trading companies”, são contratadas por empresas comerciais importadoras, situadas em outros estados da Federação, a fim de proceder à entrada e liberação de mercadorias oriundas do exterior, de modo a permitir uma considerável redução dos custos incidentes na importação, o que, ressalte-se, não é vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro.- A operação em tela constitui verdadeira hipótese de elisão fiscal, a qual é plenamente admitida pelo ordenamento jurídico pátrio, tendo como finalidade precípua assegurar o direito do contribuinte de buscar a forma menos onerosa de pagar os seus tributos. Diferentemente da evasão fiscal, são utilizados meios legais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo. Recurso provido. (TRF 2ª Região, Ac. da 7ª Turma Especializada., julgado em 18.10.2006, **Apelação em Mandado de Segurança nº2002.02.01.028151-8.028151-8**, Rel. desig. RICARDO REGUEIRA).”

<sup>122</sup> “(...) 2. A Lei nº 6.099/74 não estabeleceu limites para a fixação do saldo residual nos contratos de arrendamento mercantil (*leasing*), razão pela qual não cabe ao Fisco considerá-los como de compra e venda, por entender ter havido concentração do valor das prestações no início do contrato. Precedentes do STJ e do TRF da 1ª Região. 3. Remessa oficial e apelação não providas. (TRF 1ª Região, Ac. da 3ª Turma Suplementa, publicado em 06.05.2004, **Apelação Cível 1999.01.00.014496-7/MG**, Relator VALLISNEY DE SOUZA OLIVEIRA).”

<sup>123</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal: O Parágrafo Único do art.116, CTN, e o Direito Comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 59.

O grande problema reside na elisão por ausência de proibição, na qual o sujeito passivo utiliza-se das lacunas e brechas da lei tributária objetivando evitar, reduzir ou postergar a carga tributária. Para César A. Guimarães Pereira, as denominadas “*lacunas do direito*” na verdade caracterizam-se como espaços de ausência de deveres tributários:

“As norma tributárias caracterizam-se por uma *implicação intensiva* entre hipótese e mandamento, de modo que um dever tributário surge se e somente se ocorrido determinado pressuposto de fato – o que significa dizer que, não ocorrido o dito fato, há absoluta segurança quanto à inexistência do dever tributário. Disso resulta que há um catálogo definido e fechado de deveres tributários com seus correspondentes pressupostos de fato. Não há *lacuna* precisamente porque vige, no direito tributário, uma norma geral *excludente* (o fato não regulado não se submete à disciplina de outro fato, este regulado). As supostas *lacunas* são, na verdade, espaços em que se afirma positivamente à ausência de deveres tributários.”<sup>124</sup>

Entretanto há ponto contrário, no sentido de que as lacunas no direito tributário existem, mas são completáveis por meio de normas (regras e princípios) inseridas no próprio sistema jurídico. Segue o pensamento de Marco Aurélio Greco acerca das lacunas do direito:

“(…); na relação entre norma e fato, podem existir *momentos de incompletude* (a regra é que a norma não preveja a totalidade da realidade com todas as suas peculiaridades), mas o próprio ordenamento, porque não pode conviver com fatos não previstos, tende à *completude*. Em suma, ele (o Direito) não é completo mas é completável, e o próprio ordenamento se encarrega de prever regras para que se completem os vazios”<sup>125</sup>

Neste particular é pertinente sublinhar a concepção de Direito e Sistema. O Direito é um sistema formalmente fechado, pois há a obrigação de dizer o direito - *iuris dictio* –, razão de ser do princípio do *non liquet* (art.126, CPC). Eventuais lacunas são preenchidas por mecanismos jurídicos próprios. Pertinente a ressalva de que, conforme previsão legal, é vedada ao intérprete a utilização da analogia para exigência de tributo não previsto em lei e é vedado o emprego da equidade na dispensa do pagamento de tributo devido.

<sup>124</sup> PEREIRA, César A. Guimarães. A elisão tributária e a Lei Complementar nº104/2001. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). **O Planejamento...**, *op.cit.*, p. 29.

<sup>125</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Editora Dialética, 1998, p. 38.

Nesta linha, parece ser mais pertinente entender que as condutas do sujeito passivo que resultem em uma carga tributária menor ou nula, beneficiando-se das ausências de proibições (expressas), podem tanto ser consideradas como forma de elisão, quanto como forma de evasão. Os atos e negócios jurídicos que forem adequados ao ordenamento jurídico serão considerados lícitos.

O grande problema para a verificação da licitude dos atos ou negócios jurídicos reside justamente na determinação do que seria esta adequação da conduta do sujeito passivo ao ordenamento jurídico.

#### 4.1.2. Elusão fiscal

A divisão conceitual entre elisão fiscal e evasão fiscal requer maior conteúdo para delimitar com mais precisão a tênue linha entre lícito e ilícito. Com pretensão de facilitar a compreensão do tema nasce o conceito de **elusão**. Discorrendo sobre o conceito, Paulo Caliendo, afirma:

“Há muito a doutrina ressentia de um conceito que permitisse atuar em tão complexo fenômeno. A distinção cronológica entre elisão e evasão impedia o desenvolvimento de necessárias diferenciações entre o descumprimento direto e indireto da norma tributária. Por um lado, pretendia-se proibir a elisão, por outro legitimavam-se os artifícios de descumprimento indireto das obrigações tributárias. O conceito de elusão tributária emerge, assim, como um modo particularmente relevante de compreensão de condutas ilícitas por manejo da ocorrência do fato gerador, ocultando, dificultando ou impedindo a sua ocorrência de modo ilegítimo. O conceito de elusão tributária há muito tem sido utilizado pela doutrina, mas somente no último período tem sido difundido. A par do uso diferenciado nas denominações sobre o assunto, solidifica-se o conceito de elusão como fundamental à compreensão do fenômeno tributário.”

Assim, a conduta denominada de elusão fiscal é qualificada pelo descumprimento *indireto* da norma. Pode ser realizada antes ou depois do fato gerador. Apresenta aparência de licitude, no entanto conduz a resultados ilícitos, sendo rejeitadas pelo ordenamento jurídico.<sup>126</sup>

---

<sup>126</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica...**, *op.cit.*, p. 241.

Conforme Caliendo, o conteúdo da elusão fiscal apresenta-se como “uma manipulação artificial da estrutura negocial, ou seja, trata-se da alteração dos vínculos estruturais entre os elementos básicos do negócio jurídico.”<sup>127</sup>

Helena Tôrres entende a elusão fiscal como um *ilícito atípico*, sujeitando-se às mesmas sanções determinadas para as condutas evasivas. Tôrres apresenta as seguintes características da elusão fiscal: a) existência de uma conduta permitida (modal deôntico); b) a produção de um dano, intencional ou não, decorrente daquela conduta; c) a reprovação do dano em decorrência dos princípios que regem o sistema; d) a criação, a partir dessa reprovação do dano pelo sistema tributário, de uma nova regra que limita o alcance da primeira, ao qualificar como proibidos os comportamentos que eram antes permitidos.<sup>128</sup>

“Fosse o agir elusivo uma conduta lícita, não se aplicaria qualquer norma tributária sancionatória, como é o caso da própria desconsideração dos atos ou negócios. Entendemos que a elusão é espécie de ilícito, mesmo que os negócios aparentes sejam lícitos. É erro grave confundir a licitude do negócio jurídico adotado pelas partes do negócio com os efeitos deste, principalmente em face da legislação tributária, tendo em vista o princípio da relatividade dos efeitos contratuais quando estes trazem prejuízos a terceiros.”<sup>129</sup>

Marco Aurélio Greco, apesar de não adotar expressamente o conceito de elusão fiscal, discorre acerca da existência de infrações indiretas à norma:

“Assim, por exemplo, se à infração é ao ordenamento e não a uma determinada lei, como será possível enquadrar aquela determinada conduta se não é possível indicar diretamente a norma violada; o contribuinte poderá perguntar: qual foi o dispositivo da lei que infringi? Qual foi o ilícito que cometi? A resposta é que o contribuinte pode não ter cometido um ilícito por violação direta a um dispositivo, mas pode ter cometido um ilícito por violação ao conjunto dos dispositivos (ao ordenamento). Porém, sempre que o referencial for uma pluralidade de normas, o papel da interpretação cresce geometricamente em importância.”<sup>130</sup>

Conforme ressalta Greco, para a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos que contrariem indiretamente a legislação tributária, a importância da hermenêutica cresce geometricamente em importância Assim é imprescindível a

<sup>127</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica...**, *op.cit.*, p. 242.

<sup>128</sup> TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e direito privado...**, *op. cit.*, p. 196-197.

<sup>129</sup> TÔRRES, Heleno. *Idem*, p. 195.

<sup>130</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal...**, *op. cit.*, p. 32.

análise das principais regras pertinente à hermenêutica do art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

#### 4.2. O ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O *caput* do artigo 116 define o momento em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário. Tratando-se de *situação de fato*, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios e *tratando-se de situação jurídica*, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Acerca deste artigo, pertinente a crítica de Paulo de Barros Carvalho, na medida em que o dispositivo teria “deixado prosperar erro jurídico grosseiro, ao diferenciar as situações de fato das situações jurídicas, sabendo que as primeiras (situações de fato), uma vez contempladas pelo direito, adquiriram a dignidade de situações jurídicas.”<sup>131</sup>

De acordo com o jurista o artigo estabelece a diferença entre duas situações jurídicas: a) uma, não categorizada como instituto jurídico; b) outra, definida e prestigiada pelo direito, sendo possível atribuir-lhe regime jurídico específico.<sup>132</sup>

A Lei Complementar 104 de 10.01.2001 acresceu ao artigo 116 do Código Tributário Nacional o seguinte parágrafo único:

*“Art.116. (...) Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.*

A intenção do poder legislativo, a *mens legislatoris*, era incluir no ordenamento jurídico pátrio uma norma geral antielisiva, conforme se depreende da exposição de motivos.

---

<sup>131</sup> CARVALHO, Paulo de. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 182-183.

<sup>132</sup> CARVALHO, Paulo de *Idem*, p. 183.

(...)

6. A inclusão do parágrafo único ao artigo 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.<sup>133</sup>

Conforme conceito de elisão apresentado, cristalina fica a incoerência da exposição de motivos apresentada pela LC 104/2001, o que naturalmente decorre da falta de técnica jurídica na elaboração das leis em nosso país. Entretanto a melhor doutrina, mesmo antes da vigência da referida Lei Complementar, buscou traçar a natureza jurídica da presente norma, principalmente mediante a caracterização *dos atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular o fato gerador*.

#### 4.2.1. Correntes doutrinárias

Não demorou muito tempo para a doutrina nacional elaborar uma série de críticas e comentários acerca desta nova regra inserta no Código Tributário Nacional. Não foram poucas as divergências acerca da correta exegese do artigo.

Uma primeira corrente entendeu que a norma geral antielisão é perfeitamente constitucional e adequada ao sistema constitucional brasileiro, interpretando-a como norma antiabuso do direito à elisão. Nesta linha, Ricardo Lodi Ribeiro<sup>134</sup>, assim como Ricardo Lobo Torres<sup>135</sup>, afirma que a presente norma tem origem no modelo francês e presta-se a coibir condutas viciadas pelo abuso do direito. Deste modo, sendo reconhecido o direito do contribuinte em escolher os caminhos fiscalmente menos onerosos (elisão), é vedado ao contribuinte abusar

---

<sup>133</sup> Mensagem n. 1.459. In: Diário da Câmara dos Deputados. N. 48931. 16 de outubro de 1999, p. 47.

<sup>134</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça**,..., *op. cit.*, p. 162.

<sup>135</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O abuso do direito no Código Tributário Nacional e no novo Código Civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Direito Tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 50.

deste direito, excedendo os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes<sup>136</sup>.

A segunda corrente da doutrina compreendeu que a pretensa norma geral antielisiva deve ser declarada inconstitucional, pois é incoerente com o direito pátrio. Ofenderia frontalmente os princípios da legalidade, legalidade estrita, vedação da analogia, tipicidade e segurança jurídica.

Para citar apenas alguns dos doutrinadores que partilham deste entendimento: Edvaldo Brito<sup>137</sup>, Hugo de Brito Machado<sup>138</sup> e Ives Gandra da Silva Martins<sup>139</sup>. Este chega a afirmar a inconstitucionalidade por violação à separação dos poderes (artigo 60, §4º, inciso II, CF/88), pois “o referido dispositivo despoja o Congresso Nacional do poder de produzir a lei tributária e transforma o agente fiscal em verdadeiro legislador, para cada caso aplicando, não a lei parlamentar, mas aquela que escolher.”<sup>140</sup>

Ainda nesta linha autores como Alberto Xavier<sup>141</sup>, Misabel Abreu Machado Derzi<sup>142</sup>, Roque Antonio Carrazza<sup>143</sup>, Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>144</sup> e Cesar A. Guimarães Pereira<sup>145</sup>, afirmam que a inovação legislativa, apesar de constitucional, foi inócua. O argumento central é de que nova norma, para ser constitucional,

---

<sup>136</sup> CC/02 –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.

<sup>137</sup> BRITO, Edvaldo. Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento tributário. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). **O Planejamento** ..., *op. cit.*, p. 73.

<sup>138</sup> MACHADO. Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da legalidade. Análise crítica do art. 116 do CTN. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). **O Planejamento** ..., *op. cit.*, p. 105-116.

<sup>139</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão é incompatível com o sistema constitucional brasileiro. In. ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). **O Planejamento** ..., *op. cit.*, p. 119-128.

<sup>140</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Idem*, p. 125-126.

<sup>141</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 111-149.

<sup>142</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n.104, de 10 de janeiro de 2001. In. ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). **O Planejamento** ..., *op. cit.*, p. 217.

<sup>143</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de...**, *op. cit.* p. 455.

<sup>144</sup> COÊLHO, Sacha. Calmon. Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal**..., *op. cit.*, p. 160.

<sup>145</sup> PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 238.

deverá ser interpretada como uma norma antievasão/antisimulação. Assim, a regra é mera reprodução das disposições contidas no artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional. Nas palavras de Alberto Xavier:

“Para aqueles que aspiravam à ampla e inovadora consagração de uma cláusula geral anti-elisiva, a Lei Complementar 104/2001, restrita a figura clássica da simulação, foi, como na fábula de Horácio, retomada por La Fontaine, a montanha que pariu um rato”.<sup>146</sup>

Há ainda um terceiro entendimento, defendido por autores como Heleno Tôrres<sup>147</sup> e Paulo Caliendo<sup>148</sup>. Estes entendem que o parágrafo único do art.116 do CTN dotou o ordenamento jurídico de uma regra antielusiva que inexistia em nosso sistema. Assim os *atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular o fato gerador* seriam aqueles que representassem condutas de violação *indireta* da lei, ou conforme denominação de Heleno Tôrres, condutas caracterizadas por serem *ilícitos atípicos*.

Neste ponto fica mais clara a idéia de que dependendo do método hermenêutico, das premissas teóricas e das posições axiológicas adotadas, as interpretações de uma mesma proposição jurídica deságuam em diversas e por vezes contraditórias regras. Assim, conforme a hermenêutica proposta, além dos princípios analisados, é obrigatória a análise da regras pertinentes.

#### 4.3. SIMULAÇÃO, DOLO E FRAUDE E O ARTIGO 149, VII, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O artigo 149, inciso VII do Código Tributário Nacional apresenta um conteúdo bastante conexo ao conteúdo do parágrafo único, do artigo 116, do mesmo diploma legislativo. Alberto Xavier<sup>149</sup>, Misabel Abreu Machado Derzi<sup>150</sup>, Roque

---

<sup>146</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielusiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 456.

<sup>147</sup> TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado...**, *op. cit.* p. 259-250.

<sup>148</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica...**, *op. cit.*, p. 239.

<sup>149</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação...**, *op.cit.*, p. 111-149.

Antonio Carrazza<sup>151</sup> e Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>152</sup> interpretam este artigo como uma mera reprodução daquele.

A literalidade do artigo 149, VII do Código Tributário Nacional define que o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativo quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

A declaração dos vícios dos negócios jurídicos, em regra, somente gerará efeitos jurídicos após o devido processo legal, perante o órgão competente, *in casu*, o Poder Judiciário. A regra do art. 149 estabelece uma cláusula de exceção, pois autoriza a autoridade administrativa a desconsiderar o ato ou negócio jurídico praticado com simulação, fraude ou dolo. Deste modo, antes mesmo de qualquer reconhecimento judicial, a autoridade administrativa pode praticar o lançamento sobre o fato jurídico tributário efetivamente ocorrido.<sup>153</sup>

Impende observar que, em razão do *princípio da universalidade da jurisdição*, este ato administrativo de desconsideração do ato ou negócio jurídico poderá ser desconstituído pelo Poder Judiciário, quando provocado (art.5º, XXXV, da CF).

Vários dispositivos do CTN tratam de sanções ao sujeito passivo que pratique os atos ou negócios jurídicos com dolo, fraude ou simulação, principalmente atinentes à vedação de concessão de benefícios fiscais.<sup>154</sup> Portanto para investigar todos os aspectos desta regra é importante a definição das expressões simulação, dolo e fraude.

---

<sup>150</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n.104, de 10 de janeiro de 2001. In. ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). **O Planejamento** ..., *op. cit.*, p. 217.

<sup>151</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de...**, *op. cit.* p. 455.

<sup>152</sup> COÊLHO, Sacha. Calmon. Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal**..., *op. cit.*, p. 160.

<sup>153</sup> Nesse sentido: PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função**..., *op. cit.*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 225.

<sup>154</sup> V.g. artigos, 150, §4º, 154, parágrafo único, 155, inciso I e 180, incisos I e II, todos do Código Tributário Nacional.

#### 4.3.1. Simulação

Para Carrazza, “*simulação, em apertada síntese, é a divergência entre a vontade e a declaração, fruto de acordo celebrado com o fito de enganar terceiro.*”

155

A figura da simulação é antiga e sua disciplina encontra-se na parte do Código Civil de 2002 que trata das invalidades dos negócios jurídicos, no art.167, §1º: “§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.”

Segundo Alberto Xavier, são duas as características essenciais dos negócios simulados, na seara tributário: a) a simulação do ato ou contrato, que pode ser absoluta ou relativa e abranger todo ou apenas parte do negócio jurídico; b) a existência, como resultado dessa simulação, da redução do imposto que de outro modo seria devido.<sup>156</sup>

A distinção feita pela doutrina entre simulação absoluta e simulação relativa reside no fato de que na simulação absoluta a declaração de vontade exprime um negócio que não existe, no qual se verifica completa ausência de correspondência entre o negócio declarado e a realidade (v.g. a venda de um bem a um amigo, a fim de não os partilhar com o outro cônjuge). Diversa da simulação relativa, caracterizada pela intenção de realizar um ato jurídico, mas de natureza diversa daquele que, de fato, se pretende ultimar (v.g. doação à concubina de imóvel sob a aparência de venda), ou o negócio não é efetivamente efetuado entre as partes contratantes (v.g. interposta pessoa, testa de ferro).

Quanto à simulação relativa, o caput do artigo 167 prevê a nulidade do ato simulado, mas ressalva a subsistência do ato dissimulado, se válido for na substância e na forma. A Tal regra não se aplica a simulação absoluta, pois nesta sequer existe negócio dissimulado.

---

<sup>155</sup> CARRAZZA, Roque. **Curso de...**, *op. cit.*, p. 457.

<sup>156</sup> XAVIER, Alberto. **A evasão fiscal legítima. O negócio indireto e direito fiscal.** Revista de Direito Público, São Paulo: Revista dos Tribunais. n. 23, 1973, p. 236-253.

André Luiz Carvalho Estrella argumenta que os efeitos jurídicos da simulação e da dissimulação ou simulação relativa são os mesmos, sendo que a grande diferença entre tais conceitos é semântica: “*Simular é fingir o que não é. Fazer de uma não-verdade uma verdade. Dissimular é esconder o que é. Fazer de uma verdade uma não-verdade.*”<sup>157</sup>

Luciano Aloar Bogo observa que em determinados casos a análise da simulação deve abranger o conjunto dos negócios jurídicos ou da cadeia negocial:

“Finalmente, cabe registrar reconhecimento da simulação, por vezes, deve levar em conta o conjunto de atos ou negócios realizados pelas partes com o objetivo de lesar terceiros. Nessas hipóteses, um ato ou negócio considerado individualmente não apresenta divergência entre a vontade real e a vontade declarada, mas a conjunção desses atos ou negócios revelará que o objetivo último perseguido pelas partes não era o mesmo extraído dos negócios realizados”.<sup>158</sup>

Na defesa do parágrafo único do artigo 116 do CTN como uma norma anti-simulação, Luciano Amaro tece as seguintes considerações:

“Não se argumente que *dissimulação* é diferente de *simulação*; e, por isso, o legislador talvez tenha querido dizer algo a mais. Quando se fala *em simulação*, refere-se, como objeto dessa ação (de dissimular), uma situação de *não-incidência*. Já ao falar em *dissimulação*, ao contrário, a referência objetiva é uma situação de *incidência*. Dissimula-se o positivo (ocorrência do fato gerador), simulando-se o negativo (não ocorrência do fato gerador). Como o legislador ao objeto *fato gerador*, o verbo para designar a ação desenvolvida sobre esse objeto só poderia ser *dissimular*. Seria um dislate supor que alguém fosse *simular* a ocorrência do fato gerador...”<sup>159</sup>

Conforme art.109 do CTN, quando a lei tributária apenas se referir a categorias e conceitos que já estejam regulados no direito privado, estas categorias e conceitos continuam com a definição atribuída pela legislação civil, o que concorre para a conclusão de que o vocábulo dissimulação utilizado no parágrafo único do artigo 116 do CTN refere-se ao conceito de simulação relativa presente no *caput*. do art.167 do Código Civil.

<sup>157</sup> ESTRELLA, André Luiz Carvalho. **A norma antielisão e seus efeitos – art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional**. Revista de Estudos Tributários nº 21 - Set-Out/2001, p. 23.

<sup>158</sup> BOGO, Luciano Aloar. **Elisão Tributária ...**, *op. cit.*, p. 201.

<sup>159</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 238.

César A. Guimarães Pereira resolve a questão da elisão fiscal e da simulação a partir da teoria da norma e dos conceitos funcionais e estruturais da norma tributária:

“ A norma tributária pode ser integrada por conceitos estruturais e funcionais. Os primeiros refletem uma certa forma (estrutura) jurídica e os segundos determinados resultados econômicos. (...)

Se a hipótese normativa descreve seu pressuposto através de *conceitos funcionais*, abrange na definição do fato jurídico-tributário tanto o negócio jurídico direto quanto o indireto.

Nesse caso, todos os negócios jurídicos (não simulados) que atinjam um determinado resultado estão abrangidos pela descrição normativa e subsumem-se à hipótese da norma. Nesse caso, não há que se falar em elisão tributária eficaz. Ou haverá elisão tributária ineficaz (através de negócios jurídicos simulados) ou haverá evasão tributária (pelo descumprimento dos deveres tributários surgidos pela subsunção de qualquer outro negócio à hipótese normativa).

Haverá tratamento jurídico distinto entre negócio jurídico indireto e negócio jurídico indireto quando tais negócios corresponderem a previsões de hipóteses normativas construídas mediante *conceitos estruturais*.

Diante da implicação intensiva que vincula o pressuposto ao consequente da norma jurídica tributária, os seus efeitos jurídicos somente se produzirão diante de fato que reproduz todas as características estruturais descritas na norma. No caso de negócio jurídico indireto, haverá a subsunção entre a forma jurídica adotada pelas partes e o tipo tributário estrutural, sem nenhuma consideração quanto ao objetivo ulterior do negócio indireto. Da mesma forma, se a norma tributária descreve apenas um determinado negócio, segundo critérios estruturais, a prática de negócio indireto que permite atingir objetivo econômico equivalente não se subsume à hipótese normativa (mas se enquadra, nesse caso, em área de omissão legislativa). Porém, aqui a indeterminação da distinção entre negócio jurídico direto e indireto não se manifesta: a subsunção é verificada apenas tendo em vista critérios alheios ao resultado do negócio jurídico.”<sup>160</sup>

Portanto, para César A. Pereira Guimarães somente é válida a desconsideração do negócio jurídico *simulado*, não se aplicando os institutos de *fraude à lei e abuso do direito*<sup>161</sup>. Importante a teoria formulada pelo autor, pois apresenta forte argumento contra as teorias que visam perquirir a finalidade negocial.<sup>162</sup>

<sup>160</sup> PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função...**, *op.cit.*, p. 238.

<sup>161</sup> PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *Idem*, p. 154-157.

<sup>162</sup> Acerca destas teorias a análise será feita em momento posterior.

#### 4.3.2. Dolo

O conceito de dolo é amplamente utilizado na Direito Penal com o sentido de vontade consciente de praticar o resultado criminoso. No entanto no Direito Civil se atribuem significações distintas, pois em outro contexto de uso. De acordo com o artigo 145 do Código Civil, são os negócios jurídicos anuláveis por dolo, quando este for a sua causa.

Para o Orlando Gomes o dolo “*consiste em manobras ou maquinações efetuadas com o propósito de obter uma declaração de vontade que não seria obtida se o declarante não fosse enganado.*”<sup>163</sup> O vocábulo dolo origina-se da palavra latina *dolus*, que significa engano. O brocardo “*dolus est consilium alteri nocendi*”, conceitua dolo como todo pacto empregado para enganar outrem<sup>164</sup>.

Para a doutrina civilista, para a caracterização do dolo há de considerar as circunstâncias objetivas e subjetivas em que a declaração é emanada sob a influência de outrem. Ainda, costuma utilizar-se dos critérios do *homem médio* e da razoabilidade para sua caracterização<sup>165</sup>.

A caracterização do dolo é demasiadamente ampla. Caso entendido o dolo como pacto para enganar outrem, abarcaria os conceitos da simulação e da fraude, pois estes institutos jurídicos também se caracterizam por serem pactos com a intenção de enganar outrem, no caso, o Fisco. Além da sua amplitude, outro problema é a consideração de elementos subjetivos e objetivos, bem como o complicado critério do *homem médio*.

---

<sup>163</sup> GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. 5. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 421.

<sup>164</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal...**, *op. cit.*, p. 65.

<sup>165</sup> TEPEDINO, Gustavo. BARBOSA, Heloísa Helena. MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código Civil interpretado conforme a Constituição da República**. Volume I, parte geral e obrigações (art. 1º ao 420). 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 282.

#### 4.3.3. Fraude e fraude à lei.

A lei 4.502/64 ao dispor sobre imposto de consumo – atualmente regrando o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) - e reorganização da Diretoria de Rendas Internas<sup>166</sup> – acabou positivando conceito de fraude no campo tributário:

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

Este conceito positivado de fraude tributária confere grande amplitude ao ilícito. Interpretado literalmente, a caracterização da fraude ficaria demasiada ampla, abarcando as noções de elisão, elusão e evasão.

Segundo interpretação de César A. Guimarães Pereira o artigo 72 da Lei 4.502/64 não corresponde a noção de *fraude à lei tributária* aplicada na teoria geral do direito privado, pois na verdade “*Trata-se de mecanismo destinado a atingir falsificações ou defraudações praticadas antes da ocorrência de um fato imponível lógico, natural, necessário e consequente de premissas inarredáveis já ocorridas.*”<sup>167</sup>

A lei 4.502/64 ainda apresenta as figuras de sonegação<sup>168</sup>(art.71) e de conluio<sup>169</sup>(art.73). Para Guimarães “os artigos 71 e 72 da Lei nº4.502, de 30.11.64, referem ambos à evasão fiscal.”<sup>170</sup>

---

<sup>166</sup> Departamento de Rendas Internas: Criado em 1934 pela Reforma Aranha, foi extinto em 1968, quando da implantação da Secretaria da Receita Federal. Também se chamou por algum tempo Diretoria de Rendas Internas. Era dividido geograficamente em Delegacias Regionais, que, por sua vez, supervisionavam Inspetorias Fiscais e Inspetorias Auxiliares. Regimento: Decreto n. 55.853, de 22/3/1965. (fonte: [www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/administracao/reparticoes/1822a1970/departamentos.asp](http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/administracao/reparticoes/1822a1970/departamentos.asp).)

<sup>167</sup> PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função...**, *op.cit.*, p. 159.

<sup>168</sup> Lei 4.502/64. Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

<sup>169</sup> Lei 4.502/64. Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 (sonegação) e 72 (fraude).

Apesar da Lei. 4.502 estabelecer o novamente o dolo como suporte fático do ilícito de fraude, curiosamente o art. 136 do CTN expressa claramente que salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações à legislação tributária *independe da intenção do agente ou do responsável* e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

A Lei 8.137/90, ao dispor sobre crimes tributários, estabeleceu que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, caso o sujeito passivo fraude a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal (art.1º, II). Este *conceito de fraude para fins criminais* é mais restrito e objetivo, somente abarcando a evasão fiscal *stricto sensu*.

Sacha Calmon Navarro Coêlho, leciona que a fraude do art. 149, VII do CTN, é a atuação sobre documentos para torcer a realidade verdadeira.<sup>171</sup> O jurista apresenta uma interpretação mais próxima ao do conceito da Lei 8.137/90.

Apesar de certos autores, como Guimarães A. Pereira<sup>172</sup>, sustentarem que não é possível a aplicação da noção de *fraude à lei* ao direito tributário, não há unanimidade neste ponto. Marco Aurélio Greco entende plenamente possível a aplicabilidade do instituto de *fraude à lei* no direito tributário, inclusive sendo abrangida pelo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional<sup>173</sup>.

Amplamente utilizada no direito civil, a *fraude à lei* é causa de nulidade do negócio jurídico, nos termos do artigo. 166 do Código Civil. (*Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa*).

O ilustre civilista Marcos Bernardes de Mello explica que a fraude à lei ocorre "(...) quando se alcança, indiretamente, o que a norma jurídica cogente proíbe ou se evita o que ela impõe".<sup>174</sup> Em geral o ato apresenta aparência de ato lícito – muitas

---

<sup>170</sup> PEREIRA, Cesar A. Guimarães **Elisão tributária e função...**, *op.cit.*, p.160.

<sup>171</sup> COÊLHO, Sacha. Calmon. Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal...**, *op.cit.*, p. 65.

<sup>172</sup> PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *loc.cit.*, p. 159

<sup>173</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal...**, *op. cit*, p.198.

<sup>174</sup> MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico**: plano da validade. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p.82.

vezes com licitude formal – no entanto sua substância acaba por violar norma jurídica.<sup>175</sup>

Ainda nas palavras de Marcos Bernardes de Mello, a fraude à lei diferencia-se da simulação. Nesta os atos simulados não são verdadeiros, enquanto naquela os atos são verdadeiros, embora se destinem a violar lei. Na fraude à lei a característica substancial é a infração da norma jurídica por meios indiretos, enquanto que na simulação no mais das vezes destina-se a prejudicar direitos subjetivados de terceiros.<sup>176</sup>

O autor ressalta ainda a importância do estudo da cadeia negocial para verificação da fraude à lei:

“(...) o *in fraude legis agere* constitui um procedimento finalisticamente unitário, uma vez que todos os atos praticados com o objetivo único (=fim) de infringir norma jurídica. Por isso, não é possível, logicamente, considerar isoladamente cada ato, mas sempre um conjunto unitário. Há um só ato, mas um ato complexo e, assim, a sanção somente cabe a um dos atos quando conjugado aos outros.”<sup>177</sup>

A jurisprudência<sup>178</sup> e a doutrina pátrias trouxeram o conceito de fraude à lei para o Direito Tributário. Segundo Alberto Xavier, o conceito de fraude à lei da doutrina civilista é adequado à seara tributária:

“(...) a fraude à lei fiscal não passaria, pois, de um mero caso de instituto geral de fraude à lei, essencialmente caracterizado pelo fato de as partes praticarem um ato que atinge resultado equivalente ou previsto em uma norma e cuja escolha foi determinada pela circunstância de que o resultado

<sup>175</sup> Marcos Bernardes de Mello, cita como exemplo de fraude à lei: a) considerando norma que limita a fixação de juros no mútuo. O mutuante ao estipular, além do limite da taxa de juros, outros encargos com nomes distintos - comissão de permanência, taxa de fiscalização – comete fraude à lei, pois sua conduta obtém indiretamente um fim proibido pela norma que limita a fixação de juros no contrato de mútuo, bem como não há lei expressa que permita o mutuário a cobrar tais encargos. (MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico...**, *op. cit.*, p. 86).

<sup>176</sup> MELLO, Marcos Bernardes de. *Idem*, p. 90-91.

<sup>177</sup> MELLO, Marcos Bernardes de. *Idem*, p. 92.

<sup>178</sup> Imposto de Renda. Seguro de vida feito pelo contribuinte para furtar-se ao pagamento do tributo. Fraude a lei. Além da primeira categoria de fraude à lei, consistente em violar regras imperativas por meio de engenhosas combinações cuja legalidade se apóia em outros textos, existe uma segunda categoria de fraude no fato do astucioso que se abriga atrás da rigidez de um texto para fazê-lo produzir resultados contrários ao seu espírito. O problema da fraude a lei é imanente a todo ordenamento jurídico, que não pode ver, com indiferença, serem ilididas, pela malícia dos homens, as suas imposições e as suas proibições. Executivo fiscal julgado procedente. (**Recurso Extraordinário 40518**, Relator Ministro Luis Gallotti, 19/05/1961, Tribunal Pleno, DJ 27.11.61, p. 416.)

a que este tenderia diretamente ficaria sob a alçada da sanção daquela norma, à qual as partes pretendem fugir.”<sup>179</sup>

Marco Aurélio Greco afirma que tanto na *simulação* como na *fraude à lei* uma infração indireta à lei, caracterizando-as como infrações ao ordenamento jurídico<sup>180</sup>

“Na simulação há referência a uma conduta (aparente) comparada com uma norma *versus* uma outra conduta (real) comparada com outra norma. (...) veremos que no conceito de fraude à lei, existem também duas normas, uma lei de cobertura e uma lei contornada, ou seja, uma lei que o contribuinte quer evitar, contornar, e para encobrir este contorno, vai buscar um guarda-chuva numa segunda lei, dizendo que não está fazendo isto, mas sim aquilo.”<sup>181</sup>

Deste modo, ambos os institutos, simulação e fraude à lei representariam forma de elusão fiscal, pois violariam indiretamente a norma. Pertinente concluir também que a fraude apresentada pelo art.149, VII, do CTN, possui uma aceção mais restrita, abarcando apenas a evasão fiscal, *v.g.*, no caso de falsificações de documentos.

#### 4.4. ABUSO DO DIREITO E O ARTIGO 187 DO CÓDIGO CIVIL

Primeiramente vale ressaltar que o uso da noção de abuso do direito no Direito Tributário de modo algum é pacífico. Grande parte da doutrina nacional contesta sua utilidade na seara tributária. Grande opositor da teoria do abuso do direito, Alfredo Augusto Becker, apoiado na doutrina de Planiol, declara que é impossível um mesmo ato ser, simultaneamente, conforme ao direito e contrário ao direito. Assim sua consideração somente poderia ser possível no plano da Moral,

---

<sup>179</sup> XAVIER, Alberto. **A evasão fiscal legítima...**, *op. cit.*, p. 241.

<sup>180</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal...**, *op. cit.* p. 31.

<sup>181</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Idem*, p. 32.

sendo que sua implantação no plano jurídico é que constitui o verdadeiro abuso do direito.<sup>182</sup>

Os principais argumentos contra o abuso do direito são basicamente; a ausência de limitações constitucionais tributárias aos princípios da autonomia privada e da liberdade de contratar; ofensa aos princípios da legalidade estrita e segurança jurídica, proibição de analogia e de que o abuso do direito levaria a uma consideração econômica do ato praticado pelo contribuinte.<sup>183</sup>

Nada obstante essas críticas, o abuso do direito adentrou no ordenamento jurídico pátrio com Código Civil de 2002, no artigo 187<sup>184</sup>, foi citado na exposição de motivos da Lei Complementar 104/2001 e tem grande pertinência com o estudo acerca da evasão tributária. Além do mais, autores como Ricardo Lodi Ribeiro<sup>185</sup> e Ricardo Lobo Torres<sup>186</sup>, entendem que a norma do art.116, parágrafo único, trata de uma permissão para autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com abuso do direito à elisão fiscal.

Heloisa Carpena afirma que os opositores da noção de abuso do direito partem da premissa da existência de direito subjetivo absoluto, típico do liberalismo individualista do século XIX. Para a jurista:

“Exercer legitimamente um direito não é apenas se ater à sua estrutura formal, mas sim cumprir o fundamento axiológico-normativo que constitui este mesmo direito, que justifica seu reconhecimento como tal pelo ordenamento e segundo o qual se irá aferir a validade do ato de exercício.”<sup>187</sup>

<sup>182</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 143.

<sup>183</sup> Nesse sentido, em defesa da aplicabilidade da teoria do abuso do direito no direito tributário, Luciano Aloar Bogo contra-argumenta todas as principais críticas apontadas. (Cf: BOGO, Luciano Aloar. **Elisão Tributária**..., *op. cit.*, p. 286-298).

<sup>184</sup> 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.

<sup>185</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça**..., *op. cit.*, p. 162.

<sup>186</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O abuso do direito no Código Tributário Nacional e no novo Código Civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Direito Tributário**..., *op.cit.*, p. 50.

<sup>187</sup> CARPENNA, Heloisa. **Abuso de direito nos contratos de consumo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 44.

A autora parte da idéia de superação do ideal de completude do ordenamento, confiando aos princípios um maior grau de normatividade para estabelecimento dos limites ao exercício dos direitos subjetivos. Elege como principal critério para identificação do abuso do direito a agressão ao seu fundamento axiológico-normativo<sup>188</sup>.

Em aprofundado estudo sobre evasão e elisão fiscal, Luciano Aloar Bogo, partindo da premissa que a elisão é um direito subjetivo público do contribuinte, decorrente dos princípios da liberdade, da autonomia negocial e da propriedade privada, conclui pela possibilidade da aplicação da teoria do abuso do direito na seara tributária:

“Ou seja, se há o direito subjetivo à elisão, deve-se reconhecer, em contrapartida, que esse direito subjetivo pode ser exercido abusivamente, transpondo os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes, nos termos do artigo 187 do Código Civil, violando assim, não à letra da lei, mas o conteúdo axiológico do direito subjetivo e o ordenamento jurídico como um todo.”<sup>189</sup>

O jurista inclui o abuso do direito entre as ilicitudes atípicas, apresentando cinco características para sua identificação: a) a presença de situação legalmente permitida, e partir dela, uma conduta lícita em sua forma; b) a realização dessa conduta desprovida de causa, ou em desconformidade com a forma jurídica comum e habitual para o efeito que se pretende, não justificada do ponto de vista negocial; c) a partir desta conduta, ocorrência de exclusão, redução ou diferimento do tributo que normalmente incidiria sobre a operação pretendida, de acordo com a regra-matriz tributária, caso essa não tivesse sido realizada daquela forma; d) reprovabilidade dessa conduta pelo ordenamento jurídico; e) a criação, a partir dessa reprovação pelo ordenamento jurídico, de uma norma concreta que limita a conduta, qualificando como proibido o que antes era permitido e recompondo o sistema que foi agredido.<sup>190</sup>

Vale sublinhar que o autor, não obstante reconhecer o abuso do direito no âmbito tributário afirma inexistir norma legal autorizando a administração, parte na relação jurídico-tributária, a declarar o negócio abusivo e proceder ao lançamento,

---

<sup>188</sup> CARPENA, Heloísa. **Abuso de direito nos contratos...**, *op.cit.*, p. 383.

<sup>189</sup> BOGO, Luciano Aloar. **Elisão Tributária...**, *op. cit.*, p. 273.

<sup>190</sup> BOGO, Luciano Aloar. *Idem*, p. 279-280.

pois se trata de ilícito atípico, “cujo reconhecimento demanda um grau de subjetividade e ponderação de valores constitucionais colidentes”<sup>191</sup>

Entretanto, posição diversa é de Ricardo Lodi Ribeiro para quem “o vocábulo *dissimulação* (do parágrafo único do art. 166 do CTN) engloba condutas como *encobrir, ocultar, disfarçar ou atenuar os efeitos de algum fato, em fazer parecer real o que não é – traduzindo-se na expressão verbal do abuso do direito.*”<sup>192</sup>

Hermes Marcelo Huck faz a seguinte distinção entre abuso do direito e fraude:

“Na fraude, o agente utiliza-se de artifícios e dissimulações para obter um resultado proibido por lei. O ato em si não é proibido; apenas os resultados por ele alcançados. A fraude é um ilícito. Entretanto, no abuso do direito, o agente não se vale de expedientes e malícia, mas utiliza-se de um direito de forma contrária ao espírito e à finalidade econômica-social do direito que está a exercer. Na fraude o que se viola é a lei, enquanto o ato abusivo atinge o direito de terceiro, do Estado ou da coletividade socialmente entendida. Tal ocorre mesmo quando o agente esteja aparentemente protegido pelo exercício de um direito subjetivo, reconhecido por lei. O abuso, portanto, decorre do exercício de um direito subjetivo, ao passo que a fraude acontece pelo descumprimento de uma obrigação legal a que o ato deveria submeter-se, configurando-se, assim, um ilícito.”<sup>193</sup>

Tema conexo ao abuso do direito é o abuso de formas. Este consistiria na utilização de formas jurídicas, insólitas, anormais ou desnecessárias para a realização de um negócio jurídico que, se fosse adotada a forma “normal”, teria um tratamento tributário mais oneroso.<sup>194</sup>

Luciano Amaro bem observa que o critério de “normalidade das formas” é insuficiente para a caracterização de ilícito.

“Sempre que determinada forma fosse adotada pelo contribuinte para implementar certo negócio, ele teria de verificar se aquele modelo é o que mais frequentemente se utiliza para a realização daquele negócio; o critério *jurídico* seria substituído pelo critério *estatístico*, e as variadas formas que o direito criou para instrumentar as atividades econômicas dos indivíduos seriam reduzidas a uns poucos modelos que fosse “válidas” fiscalmente.”<sup>195</sup>

<sup>191</sup> BOGO, Luciano Aloar. **Elisão Tributária**..., *op. cit.*, p. 284.

<sup>192</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça**..., *op. cit.*, p. 162.

<sup>193</sup> HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão**..., *op. cit.*, p. 143.

<sup>194</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário**..., *op. cit.*, p. 231.

<sup>195</sup> AMARO, Luciano. *Idem. Ibidem.*

De certo modo, o abuso do direito também apresenta algumas dificuldades para sua caracterização, sendo que o estudo deste tema deve ser ainda mais aprofundado, para que as interpretações primem pela segurança jurídica, devendo reduzir ao máximo qualquer espaço aberto a arbitrariedades.

A partir de uma compreensão completa do tema é possível a aplicabilidade, com parcimônia, deste instituto jurídico, no âmbito tributário, não obstante certas ressalvas. A principal delas é a “impossibilidade de que a declaração de abuso do direito provenha diretamente da administração, parte na relação jurídico-tributária”, conforme pensamento de Luciano Aloor Bogo.<sup>196</sup>

Também conexo à noção abuso do direito é a regra do abuso da personalidade jurídica

*CC/02.Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.*

Esta teoria nasceu no direito anglo-saxão, sob variadas denominações, como “*lifting or piercing the corporate veil*” ou “*disregard doctrine*” ou “*disregard of legal entity*”, sendo adotada pelo ordenamento jurídico pátrio. Foi desenvolvida para combater os excessos praticados aos limites impostos pelos fins econômicos e sociais do direito subjetivo à personalidade jurídica.

De acordo com Alexandre Alberto Teodoro da Silva, ela é caracterizada pelo *desvio de finalidade*, pelo qual a pessoa jurídica perde sua qualidade de centro autônomo de interesses ou se estabelece fora dos limites específicos para qual foi idealizada, ou pela *confusão patrimonial*, na qual há a obtenção de vantagens indevidas frente à unificação de patrimônios de entes diversos, podendo ser sócios e pessoa jurídica, ou duas ou mais pessoas jurídicas.<sup>197</sup>

---

<sup>196</sup> BOGO, Luciano Aloor. **Elisão Tributária...**, *op. cit.*, p. 284.

<sup>197</sup> SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. **A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário**. São Paulo:Quartier Latin, 2007, p. 230.

O citado jurista entende que o parágrafo único do art. 116 deve ser interpretado “num contexto de unidade e complementaridade sistêmicas com os artigos. 50 e 187 do CC, podendo inclusive, prestar como fundamento legal da desconsideração da pessoa jurídica no direito tributário.”<sup>198</sup>

#### 4.5. NEGÓCIO JURÍDICO SEM CAUSA E O ART. 166, III DO CÓDIGO CIVIL

A teoria da causa, do motivo e do motivo determinante do negócio jurídico é antiga ao Direito Civil, no entanto somente nos últimos tempos foi analisada com mais detalhamento no Direito Tributário, principalmente pelos autores Heleno Tôrres<sup>199</sup> e Paulo Caliendo<sup>200</sup>.

Pontes de Miranda afirma que o suporte fático do negócio jurídico é formado por elementos volitivos e não-volitivos. Entre os elementos volitivos do suporte fático distingue a *essentialia negotii* da *accidentália negotii*. A primeira é a vontade principal, sem a qual o negócio nem entraria para o mundo jurídico. A segunda não está prevista na regra jurídica e poderia ser manifestada ou não, sendo que “o campo adequado da *accidentália negotii* é o do auto-regramento da vontade (onde só há regra jurídica dispositiva + onde não há regra jurídica).”<sup>201</sup>

Pontes de Miranda apresenta dois grandes princípios, permeando todo o direito: o *princípio da vontade manifestada* e o *princípio geral da irrelevância dos motivos*. Para tanto, conceitua motivos como as pré-intenções que dão ensejo ao negócio<sup>202</sup>. Melhor explica a desnecessidade de o Direito perquirir o motivo do negócio jurídico, descendo às elaborações psíquicas:

---

<sup>198</sup> SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. **A Desconsideração da Personalidade Jurídica ...**, op. cit., p. 231.

<sup>199</sup> TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e direito privado...**, op. cit. p. 259-250.

<sup>200</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica...**, op.cit, p. 239.

<sup>201</sup> MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado, Parte Geral, Tomo III, Negócios Jurídicos. Representações. Conteúdo. Forma. Prova.** 2. ed. Rio de Janeiro:Editor Borsoi , 1954, p. 66.

<sup>202</sup> MIRANDA, Pontes de. *Idem*, p. 97.

“Quanto aos negócios jurídicos, a regra é não serem relevantes os motivos. Não importa de A doa, porque é grato, ou porque tenha compaixão, ou para efeitos no público, ou em certos círculos de pessoas, ou para adquirir posteriores proventos ou negócios. Quanto ao próprio erro, a técnica jurídica presta toda atenção a que não se traga à tona toda a camada subjacente de motivos.”<sup>203</sup>

Entretanto, de acordo com o ilustre jurista, há duas fontes de relevância dos motivos: vontade humana e a lei.<sup>204</sup> A vontade humana, por meio de declaração de vontade pode, no que concerne o *accidentália negotti*, fazer emergir, como relevante, o motivo, tornando-o elemento volitivo do suporte fático (exemplo: condição). A lei também pode, em certos casos, elevar o motivo como determinante, por exemplo:

*Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:*

*III - o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito;*

Vale ressaltar que o motivo não se confunde com a causa. Esta não é psicológica, e deve ser procurada objetivamente. O conceito de causa resulta na classificação das relações de *atribuição* inter-patrimonial.

Pontes de Miranda resume todas as causas jurídicas apenas em três espécies: *causa credendi* (supõe decréscimo de patrimônio do outorgante obtendo do outorgado direito, pretensão, ação ou exceção, ou outro bem da vida<sup>205</sup>), *causa solvendi* (supõe dever ou obrigação do próprio agente ou de terceiro, que aquele adimpla<sup>206</sup>) e *causa donandi* (supõe que nem se crie crédito em favor de alguém, nem se solva dívida<sup>207</sup>).

Paulo Caliendo, após apresentar as considerações de Pontes de Miranda acerca da causa, acresce a idéia de “causa jurídica” como “finalidade econômico-jurídica prevista pela lei para determinado negócio jurídico.”<sup>208</sup> O autor pretende

<sup>203</sup> MIRANDA, Pontes de **Tratado de Direito Privado Tomo III...**, *op. cit.*, p. 71.

<sup>204</sup> MIRANDA, Pontes de. *Idem*, p. 102.

<sup>205</sup> MIRANDA, Pontes de. *Idem*, p. 83.

<sup>206</sup> MIRANDA, Pontes de. *Idem*, p. 84.

<sup>207</sup> MIRANDA, Pontes de. *Idem*, p. 85.

<sup>208</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica...**, *op. cit.*, p. 248.

manter o conceito de causa objetivo, sem considerações subjetivas, sem perquirir as *intenções internas* daquele que realiza determinado negócio jurídico.

O jurista conclui que nos casos em que a causa - finalidade econômico-jurídica – seja inexistente, imprópria (abusiva) ou ilícita, a operação será elusiva e, portanto, rejeitada pelo ordenamento jurídico. Para o autor a *simulação* apresentaria uma falsa causa, o *abuso de formas* uma ausência de causa e a *fraude à lei* uma causa ilícita.<sup>209</sup> Caliendo ainda afirma que a análise da causa apresenta certas similitudes com a teoria anglo-saxônica do *business purpose test* (teste de propósito negocial), pois na estruturação do negócio jurídico sempre deve haver uma causa lícita e existente.

Apesar da peculiaridade dos sistemas legais, João Francisco BIANCO verificou que as legislações de França, Holanda, Estados Unidos e Canadá vedam a estruturação de negócios jurídicos praticadas exclusivamente para obtenção de benefícios fiscais.<sup>210</sup>

Helena Tôrres também analisa a elusão fiscal a partir do conceito de causa, entendendo-a como finalidade negocial juridicamente qualificada. Para Tôrres a análise da causa é diversa da perquirição da finalidade negocial, pois deve ir além da mera expectativa do negócio (fim visado) e atentar primordialmente para o resultado que seja concretamente perseguido<sup>211</sup>. Conclui que o *negócio jurídico sem causa* é uma forma de elusão, do mesmo modo que a *simulação* e a *fraude à lei* o são. Assim discorre:

“É dever da fiscalização coibir práticas de utilização do ordenamento por meio de estratégias, formadas com negócios simulados, em fraude à lei ou desprovido de causa. O princípio constitucional de autonomia privada deve ser respeitado sempre, inclusive quando se esteja diante de negócios atípicos, indiretos, fiduciários ou desprovidos de forma usual, mas não seria admissível, contudo, uma “máxima” de oponibilidade absoluta de tais negócios ao Fisco, numa espécie de “força obrigatória” dos contratos perante o controle fiscal. Certamente, o combate aos atos de sonegação, de evasão fiscal ou de elusão tributária representa uma importante atividade estatal que deve ser desenvolvida de modo permanente e garantida pelo direito, mas sempre dentro dos limites democráticos.”<sup>212</sup>

<sup>209</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica...**, *op. cit.*, p. 250.

<sup>210</sup> BIANCO, João Francisco. Norma Geral Antielisão – Aspectos Relevantes In. ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). **O Planejamento** ..., *op. cit.*

<sup>211</sup> TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e direito privado...**, *op. cit.*, p. 191.

<sup>212</sup> TÔRRES, Heleno. *Idem*, p. 13.

Tanto Caliendo, quanto Tôrres se esforçam para afastar qualquer comparação do estudo da causa do negócio jurídico com a mal fadada interpretação econômica do Direito Tributário. Argumenta-se que análise da causa não extrapola os limites do ordenamento jurídico, pois sempre parte de uma interpretação jurídica. A causa é finalidade jurídico-econômica, deste modo não é possível ater-se apenas a aspectos econômicos, isolados de seus aspectos jurídicos.

Como salienta Caliendo:

“O econômico possui sua linguagem e operadores próprios (ter ou não ter), diversos do direito (permitido, obrigatório e proibido). A mistura na utilização desses dois modos de interpretar conduz a resultados diversos, visto que o objetivo do direito (justiça) não se submete automaticamente aos objetivos da economia (eficiência)”<sup>213</sup> “

Ademais, a interpretação econômica formulada pelo financista alemão Enno Becker, baseava-se na idéia de que “(...) a tributação justa deveria alcançar o máximo da capacidade contributiva econômica do contribuinte (princípio da universalidade).”<sup>214</sup> Diversa é a perquirição de uma causa lícita e existente, pois parte dos princípios tributários e não autoriza o Estado tributar qualquer manifestação de capacidade contributiva.

Tôrres afirma que a causa é um dos elementos da estrutura negocial. Esta seria uma “composição coerente entre sujeito, forma, conteúdo e causa (finalidade negocial).”<sup>215</sup>

Portanto, o enquadramento de certas condutas como elusão fiscal, deve ir além da análise da causa, dependendo de uma análise rigorosa de toda a estrutura do negócio jurídico. Somente assim os princípios da legalidade, segurança jurídica e capacidade contributiva são devidamente compatibilizados.

Apresenta dois critérios para verificação de manipulação da estrutura negocial: consistência e coerência negocial. Na *consistência* há verificação da correlação entre os elementos do negócio jurídico, incluindo neste critério a análise da causa, do objeto, da forma e do conteúdo. O critério de *coerência negocial*

---

<sup>213</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica...**, *op.cit.* p 253.

<sup>214</sup> CALIENDO, Paulo. *Idem*, p. 235.

<sup>215</sup> CALIENDO, Paulo. *Idem*, p. 243.

presta-se para verificar a compatibilidade do negócio jurídico com o exercício legítimo da autonomia da vontade, livre-iniciativa, livre concorrência e da propriedade privada, tomando em consideração os princípios tributários (capacidade contributiva, legalidade, segurança jurídica, etc.) como um todo.<sup>216</sup>

Neste sentido, verifica-se que não há uma interpretação apriorística contra ou a favor do fisco, na verdade, conforme leciona Tôrres "(...) somente após a constituição dos atos ou negócios jurídicos será possível definir se houve elusão, evasão ou economia legítima de tributos."<sup>217</sup>

Ainda vale destacar que o jurista Heleno Tôrres prevê que o ato elusivo pode ser desconsiderado pela administração tributária:

"A sanção de desconsideração do negócio jurídico, para os efeitos fiscais (Fisco como terceiro em relação às partes do negócio), ao não ser admitida a qualificação atribuída pelos particulares, na "forma", no "tipo" ou na "causa", somente poderá ser aplicada quando demonstrada que o usou de fraude à lei, simulação ou que se verifica carência de "causa" jurídica, i.e., de finalidade juridicamente qualificada, portanto."<sup>218</sup>

A análise da estrutura do negócio jurídico ilícito deve ser imprescindível para a sua desconsideração pela administração tributária. Tôrres afirma que antes de aplicar a sanção de desconsideração do negócio jurídico estruturado para alcançar determinados resultados, é dever do Fisco a verificação da sua idoneidade, adequação e licitude.<sup>219</sup>

Tal conclusão traz consigo outro dever do Fisco, qual seja, de produzir provas sólidas, estreme de dúvidas, antes de desconsiderar o negócio jurídico evasivo e/ou elusivo.

---

<sup>216</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica...**, *op.cit.* p. 255.

<sup>217</sup> TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e direito privado...**, *op. cit.*, p. 198.

<sup>218</sup> TÔRRES, Heleno. *Idem.* p. 195.

<sup>219</sup> TÔRRES, Heleno. *Idem.* p. 198.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise dos princípios e regras pertinentes à norma inscrita no parágrafo único do art. 116 do CTN é essencial para uma exegese sistêmica, voltada para os valores constitucionais. Em face das diversas interpretações quanto ao alcance desta norma inserida pela Lei Complementar 104/2001, cabe alinhar-se à determinado entendimento.

Primeiramente cabe afastar qualquer interpretação de que a norma em apreço seja uma norma geral antielisão. A principal característica da elisão fiscal reside justamente no fato de ser uma conduta lícita. Qualquer norma que quera combater condutas lícitas do contribuinte objetivando reduzir, postergar ou não pagar tributos é flagrantemente inconstitucional, pois afronta diretamente o princípio da legalidade, segurança jurídica, livre concorrência, autonomia da vontade, entre outros.

Outorgar competência ao poder executivo para que este arrecade tributos como bem entender, de qualquer cidadão que apresente capacidade contributiva, sem prévia lei, seria um retrocesso do Estado Democrático de Direito ao tempo das monarquias absolutistas.

A elisão fiscal, principalmente a elisão por indução de lei ou garantida por lei<sup>220</sup>, é conduta que deve ser estimulada. Quando os legisladores criam determinado ato normativo tributário, no qual a hipótese de incidência apresenta mitigações ao princípio da capacidade contributiva em razão de relevantes aspectos econômicos ou sociais ou culturais, pretendem que o sujeito passivo, de fato, pratique as condutas previstas em lei. Assim, o contribuinte economiza tributos e ainda aplica recursos nas específicas atividades eleitas como prioritárias pelos nossos representantes políticos.

Incentivos fiscais apresentam enorme potencial para realização de políticas econômicas, sociais, culturais, ambientais. Diante deste fato, é assaz relevante a conexão entre elisão fiscal e princípio da extrafiscalidade.

Além do mais, o planejamento tributário entendido como "(...) conjunto de atos ordenados do contribuinte na organização de seus negócios com o propósito de

---

<sup>220</sup> Ver formas de elisão – 4.1.1. Evasão fiscal e elisão fiscal.

prever os efeitos tributários de seus negócios jurídicos”<sup>221</sup> é medida essencial para qualquer empresa, ainda mais diante da atual carga tributária.

Cabe aqui as sábias considerações de Francisco Paludo:

“O administrador que faz planejamento é o bom administrador, o ético, o científico e construtor deste País. Empresários que não fazem planejamento (tributário) estão prestando um desserviço à Nação. Planejar e contestar tributos indevidos (nas esferas administrativas e judicial) e interpretações capciosas do Fisco é dever do empresário para com seu consumidor – o Povo.”<sup>222</sup>

Afastado tal precipitado entendimento cabe analisar outras exegeses possíveis. Verificou-se que a norma em análise apresenta elevada pertinência e conexão com a regra esculpida pelo artigo 149, VII, da CTN. Tal conexão é elevada a tal ponto que autores como Alberto Xavier<sup>223</sup>, Misabel Abreu Machado Derzi<sup>224</sup> e Roque Antonio Carrazza<sup>225</sup> consideram a regra inserta no parágrafo único do art.116, do CTN inócua, pois reproduz exatamente a mesma regra do art. 149, VII, do CTN, qual seja, a permissão à administração fazendária, sem prévia decisão judicial, de aplicar sanção de desconsideração do negócio jurídico praticado com *simulação*.

Nada obstante tal respeitável entendimento, talvez majoritário, é prudente a afirmação de Marciano Seabra Godoi de que ao intérprete cabe a escolha entre uma “(...) interpretação que perceba racionalidade inovadora e outra que perceba inocuidade e esterilidade da lei.”<sup>226</sup> Ademais, a interpretação da norma da LC 104/2001 como mais uma norma anti-simulação vai contra o *uso transformador do direito*, conforme crítica de Luiz Alberto Warat.<sup>227</sup>

<sup>221</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica**..., *op. cit.*, p. 240.

<sup>222</sup> PALUDO, Francisco. **Direito Tributário dos Contribuintes**..., *op. cit.*, p. 23.

<sup>223</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação**..., *op.cit.*, p. 111-149.

<sup>224</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n.104, de 10 de janeiro de 2001. In. ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). **O Planejamento** ..., *op. cit.*, p. 217.

<sup>225</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de**..., *op. cit.* p. 455.

<sup>226</sup> GODOI, Marciano Seabra de. A figura da “Fraude à Lei Tributária” prevista no Art. 116, parágrafo único do CTN (sic), **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. n. 68, maio, 2001, p. 104.

<sup>227</sup> WARAT, Luiz Alberto. **Introdução Geral ao Direito**..., *op. cit.*, p. 26.

Da exposição de motivos apresentada na Lei Complementar 104/2001 depreende-se que a *mens legislatoris* não era a de criar mais uma regra anti-simulação, seja simulação absoluta, seja simulação relativa. É notório que o legislador utiliza-se de uma linguagem natural, sem atentar para as construções teóricas do direito. Apenas para citar alguns exemplos, basta lembrar das polêmicas em relação aos termos “*fato gerador*”, “*obrigação principal*” e “*obrigação acessória*”. Parafraseando Paulo de Barros Carvalho:

“Mas, enquanto é lícito afirmar-se que o legislador se exprime numa linguagem livre, natural, pontilhada, aqui e ali, de símbolos científicos, o mesmo já não se passa com o discurso do cientista do Direito. Sua linguagem, sobre ser técnica, é científica (...)”<sup>228</sup>

Ainda, a exposição de motivos fala em *abuso de forma ou de direito*, o que levou Ricardo Lodi Ribeiro<sup>229</sup> e Ricardo Lobo Torres<sup>230</sup> ao entendimento de que a norma contida no parágrafo único do art.116 do Código Tributário Nacional, inspirada no modelo francês, abarcaria as modalidades de fraude à lei, abuso de forma, descon sideração da personalidade jurídica e o teste de intenção negocial.<sup>231</sup>

Não há como negar a pertinência entre a norma em análise e as normas de abuso do direito (art.187 do Código Civil) e abuso da personalidade jurídica (art.50 do Código Civil). Uma interpretação sistêmica do Direito há de considerar tais normas.

O maior problema de se permitir ao Fisco que desconsidere negócios jurídicos com abuso do direito, justamente é o risco do próprio Fisco abusar desta sanção. A caracterização do abuso do direito é tarefa complexa. Tanto é verdade que Luciano Aloar Bogo, mesmo reconhecendo a existência do abuso do direito subjetivo à elisão, defende a “impossibilidade de que a declaração de abuso do direito provenha diretamente da administração, parte na relação jurídico-

---

<sup>228</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito** ..., *op.cit.*, p. 6.

<sup>229</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça**,..., *op. cit.*, p. 162.

<sup>230</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O abuso do direito no Código Tributário Nacional e no novo Código Civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Direito Tributário**..., *op.cit.*, p. 50.

<sup>231</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. O abuso de direito no planejamento fiscal e a cláusula geral antielisiva. In: CARVALHO, Fábio Junqueira de (coord.) **Mini reforma tributária**. Reflexões sobre a Lei 10.637/2002 (antiga MP 66) atualizada até a MP 107/2003. Belo Horizonte: Mandamento, 2003, p. 357-358.

tributária”.<sup>232</sup> Pelas razões expostas, parece mais adequado não interpretar a norma inserta no parágrafo-único do art.116 do CTN como uma norma anti-abuso do direito à elisão.

Quanto ao abuso de personalidade jurídica, sua caracterização é em mais objetiva. Conforme aduz Alexandre Alberto Teodoro da Silva, o artigo 50 do Código Civil de 2002 apresenta aplicabilidade em todos os âmbitos do direito, pois integrante da teoria geral do direito. Na seara tributária, segundo o autor, seria permitida a sanção de desconsideração da personalidade jurídica nos casos expressos em lei, inclusive pela administração fazendária.<sup>233</sup>

Portanto, parece ser mais acertado a interpretação proposta por Heleno Tôrres<sup>234</sup> e Paulo Caliendo<sup>235</sup>, na qual a norma jurídica expressa pelo parágrafo único do art.116 do CTN trata de norma antielusão. Assim, de acordo com Tôrres, englobaria, portanto, além da *simulação*, a *fraude à lei* e o *negócio jurídico sem causa*. Assim conclui o autor:

“Ao nosso ver, com o referido parágrafo único, do art.116 do CTN, o legislador nacional, atribuiu aos legislativos importante instrumento para que estes possam controlar, de forma segura e objetiva, os atos elusivos que sejam construídos sem causa ou para encobrir um outro negócio real ( por simulação ou fraude à lei), visando a uma economia de tributos ou superar vedações previstas pelo ordenamento e para obter vantagens fiscais, de outro modo indevidos. Que não seja este o sentido adotado nas mais variados ordenamentos, não importa; vale mais nossa adequação aos valores constitucionais vigentes que mil experiências estrangeiras bem sucedidas.”<sup>236</sup>

Da mesma forma, afirma Caliendo:

“O parágrafo único do art.116 do CTN incluído pela Lei Complementar nº116/2001, dotou o país de uma legislação antielusiva que inexistia em nosso sistema. Assim, conforme de pode depreender da leitura abaixo do dispositivo (texto do parágrafo único do art.116 do CTN), não há vedação às

<sup>232</sup> BOGO, Luciano Alar. **Elisão Tributária**..., *op. cit.*, p. 284.

<sup>233</sup> SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. **A Desconsideração**..., *op. cit.*, p. 230-232.

<sup>234</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Limites ao planejamento tributário. Normas antielusivas (gerais e preventivas). A norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro. In: MARINS, James (coord.) **Tributação e antielusão**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 227-429.

<sup>235</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica**..., *op. cit.*, p. 239.

<sup>236</sup> TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e direito privado**..., *op. cit.* p. 259-260.

práticas elisivas, mas tão-somente a proibição das práticas simulatórias, dissimulatórias ou elusivas.”<sup>237</sup>

O norma em análise é instrumento de combate a condutas ilícitas do sujeito passivo, denominadas de elusão. A sua ilicitude é mais tênue, pois estruturada com aparência de legalidade. Diante destas infrações indiretas, também denominadas de *ilícitos atípicos*, cabe a administração pública desconsiderar o negócio jurídico para efeitos fiscais, observando os procedimentos que deverão ser estabelecidos em lei ordinária.

Caliendo afirma:

“A norma da LC nº104/2001 não é de aplicação imediata, mas está na dependência de normas federais, estaduais e municipais que disponham sobre o assunto. Torna-se absolutamente necessário o respeito ao devido processo administrativo fiscal, assentado em princípios democráticos.”<sup>238</sup>

Ainda não há procedimento estabelecido em lei ordinária<sup>239</sup>. No entanto, a regulamentação da norma não deve ser entendida somente como instrumento de combate à elusão tributária, mas também como efetiva garantia dos contribuintes. A requalificação dos fatos jurídicos, fazendo incidir a *realidade negocial*<sup>240</sup>, somente poderá ser feita após processo administrativo eivado pelas garantias do contraditório e da ampla defesa.

Tendo em vista as peculiaridades da elusão, de infrações indiretas à lei ou ao ordenamento, torna-se indispensável um processo administrativo com cognição exauriente, com certas ressalvas em relação à aplicação de multas e penalidade, pois estas deverão nortear-se pelo princípio do *in dúbio contra fiscum*.

Além do mais, para se perquirir toda a estrutura no negócio jurídico, a lei ordinária regulamentadora do parágrafo único do artigo 116 do CTN deve ter especial atenção em relação à produção de provas, principalmente nas questões

<sup>237</sup> CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica...*, *op. cit.*, p. 263.

<sup>238</sup> CALIENDO, Paulo. *Idem*, p. 265.

<sup>239</sup> A medida provisória nº66/02 tentou regulamentar a matéria, no entanto, não foi convertida em lei. Na autorizada opinião de Sacha Calmon Navarro de Coêlho : “A regulamentação do art.116, parágrafo único, do CTN (Lei Complementar que é, *ratione materiae*), apresenta-se manifestamente inconstitucional, violentando as estruturas e categorias fundamentais do Direito Constitucional Tributário.” (COÊLHO, S. C. N. *Evasão e Elisão Fiscal...*, *op.cit.*, p. 159).

<sup>240</sup> CALIENDO, Paulo. *loc. cit.* p. 26.

referentes ao ônus probatório, devendo competir ao Fisco as provas das alegações de elusão.

As condutas evasivas, entre elas as elusivas, devem ser reprimidas veementemente. Impende colocar a arguta e crítica observação de Jose Casalta Nabais:

“É insustentável pela receita perdida que origina e, conseqüentemente, pelo *aparheid fiscal* que a mesma provoca, desonerando os ‘favorecidos’ e ‘fugitivos’ fiscais e sobrecarregando os demais contribuintes, que, não podendo fugir aos impostos, se tornam verdadeiros ‘reféns’ ou ‘cativos’ do Fisco por impostos alheios.”<sup>241</sup>

Portanto a hermenêutica mais pertinente do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional com o Sistema Constitucional Pátrio é a inserção de uma norma antielusão, conforme conceito de elusão apresentado. Neste sentido, o direito ganha mais um instrumento transformador da realidade, pois inibe condutas ilegítimas, conseqüentemente ilícitas, dos sujeitos passivos, que deturpam o sistema constitucional tributário.

Aufere-se ainda que tal exegese é a que melhor compatibiliza os grandes princípios relevantes à questão, tais como os princípios da liberdade, segurança jurídica, legalidade, e seus desdobramentos, como os princípios da autonomia contratual, livre concorrência, livre iniciativa, e da liberdade de exercício de profissão e os princípios da igualdade, capacidade contributiva, solidariedade e generalidade.

---

<sup>241</sup> NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 448-489.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BAIROS DE BRUM, Nilo. **Requisitos retóricos da sentença penal**. São Paulo: RT, 1980.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BARROSO Luiz Roberto; BARCELLOS Ana Paula de. **O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro**. 3. ed. rev. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BIANCO, João Francisco. Norma Geral Antielisão – Aspectos Relevantes In ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). **O Planejamento fiscal e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOGO, Luciano Aloar. **Elisão Tributária: Licitude e Abuso do Direito**. Curitiba: 2005. Tese (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 19. ed. atual. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2006.

BOROWSKI, Martin. **La estructura de los derechos fundamentales**. Tradução de Carlos Bernal Pulido. Universidad externado de Colômbia: Bogotá, 2003.

BRITO, Edvaldo. Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). **O Planejamento fiscal e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 47-76.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier Editora, 2009.

CAMBI, Eduardo. **Jurisprudência Lotérica**. In: Cidadania e Justiça, Revista da Associação dos Magistrados Brasileiros, n. 11, 2. semestre de 2001. p. 193-211.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito Constitucional e teoria da Constituição**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1998.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Evasão e elisão fiscais: um tema atual**. In Revista dos Tribunais n. 63, São Paulo: Editora Malheiros, 1988.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2006.

CARPENA, Heloísa. **Abuso de direito nos contratos de consumo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CASSONE, Vítório. **Interpretação no Direito Tributário: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2004.

CLAM, Jean. **Introdução à Teoria Sistemática Autopoiética do Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do art.116, CTN, e o Direito Comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COUTINHO, Jacinto Nelson Miranda. **Dogmática crítica e limites linguísticos da lei**. Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica, v. 1, p. 37-44, 2005.

DERZI, Misabel Abreu Machado de. **Medidas Provisórias – Sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos**. Revista dos Tribunais, Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 45, p. 130-142, 1988.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. In. ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). **O Planejamento fiscal e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 207-232.

DIÁRIO DA CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Mensagem n. 1459**. n. 48931. 16 out. 1999. Disponível em: <http://www.camara.gov.br>. Acesso em: 10 de julho de 2009.

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

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. A norma antielisão e seus efeitos - art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. **Revista de Estudos Tributários**. n. 21 - Set-Out, 2001.

GODOI, Marciano Seabra de. A figura da “Fraude à Lei Tributária” prevista no Art. 116, parágrafo único do CTN (sic), **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. n. 68, maio, 2001.

GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. 5. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 421.

GRAUS, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. Interpretação e Crítica. 2. ed. São Paulo: RT, 1991.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Editora Dialética, 1998.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.

HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão: **Rotas nacionais e internacionais de Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. O princípio da legalidade tributária no Estado do futuro. In: MARTINS, Ives Gandra (org.). **O Estado do futuro**. São Paulo: Pioneira – Associação Internacional de Direito e Economia, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da legalidade. Análise crítica do art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). **O Planejamento fiscal e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 105-116.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão é incompatível com o sistema constitucional brasileiro In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). **O Planejamento fiscal e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 119-128.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. 12. Tiragem. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2002.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: plano da validade**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

MELO, Osvaldo Ferreira de. **Dicionário de Política Jurídica**. Florianópolis: OAB/SC, 2000.

MENDES, Gilmar Ferreira. **A constituição e o “pensamento do possível”**. Revista do Advogado da AASP, São Paulo, n. 73, 2003.

MICHELI, Gian Antonio. **Corso di diritto tributario**. 8. ed. Torino: UTET, 1989.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado, Parte Geral, Tomo III, Negócios Jurídicos. Representações. Conteúdo. Forma. Prova.** 2. ed. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1954.

MOSCHETTI, Francesco. **Il principio della capacità contributive**, 8. Ed. Torino: UTET, 1989.

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal.** 2. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

PALUDO, Francisco. **Direito Tributário dos Contribuintes Invisíveis.** Rio de Janeiro: Editora Corifeu, 2006.

PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções e ficções no direito tributário**, Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

PEREIRA, César A. Guimarães. A elisão tributária e a Lei Complementar nº104/2001. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). **O Planejamento fiscal e a lei complementar 104.** São Paulo: Dialética, 2001.

PEREIRA, César A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa.** São Paulo: Dialética, 2001.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária.** Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 2003.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O abuso de direito no planejamento fiscal e a cláusula geral antielisiva. In: CARVALHO, Fábio Junqueira de (coord.) **Mini reforma tributária.** Reflexões sobre a Lei 10.637/2002 (antiga MP 66) atualizada até a MP 107/2003. Belo Horizonte: Mandamento, 2003.

SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. **A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2000.

STRECK, Lênio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) Crise:** Uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do advogado editora, 2007.

TEPEDINO, Gustavo; BARBOSA, Heloísa Helenal; MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código Civil interpretado conforme a Constituição da República**. Volume I, parte geral e obrigações (art. 1º ao 420). 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. Limites ao planejamento tributário. Normas antielusivas (gerais e preventivas). A norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro. In: MARINS, James (coord.) **Tributação e antielisão**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 19-101.

TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **O abuso do direito no Código Tributário Nacional e no novo Código Civil**. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Direito Tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 43-59.

UKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. 2. ed. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

VIEIRA, José Roberto. **A noção de sistema no direito**. Revista da Faculdade de Direito da UFPR. Porto Alegre: Síntese, n.33, 2000.

VIEIRA, José Roberto. **Medidas provisórias em matéria tributária: as catilinárias brasileiras**, São Paulo: 1999. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

VIEIRA, José. Roberto. **Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: A Insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”**. In BARRETO, Alres Fernandino *et al.* **II Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noeses, 2005

WARAT, Luiz Roberto. **Introdução geral ao direito: Interpretação de leis, temas para uma reformulação**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1994.

XAVIER, Alberto. A evasão fiscal legítima. O negócio indireto e direito fiscal. **Revista de Direito Público**, São Paulo: Revista dos Tribunais. n. 23, 1973, p. 236-253.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

## 7. ANEXOS.

### **Inteiro teor dos acórdãos mencionados:**

#### **Apelação em Mandado de Segurança nº2002.02.01.028151-8.028151-8**

Órgão prolator: TRF 2ª Região, 7ª Turma Especializada.

Relator: Desembargador Federal Ricardo Regueira

Apelante: Jose Oswaldo Correa e Outros

Apelado: Uniao Federal / Fazenda Nacional

Data: julgado em 18.10.2006.

### RELATÓRIO

Trata-se de apelação interposta por SOCINTER SUL COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA E OUTRO em face da sentença de fls. 251/260, que julgou improcedente o pedido e denegou a segurança pleiteada, relativamente ao pleito de desembaraço das mercadorias objeto da Declaração de Importação nº 01/0422197-0, retidas pela autoridade fiscal alfandegária através do Auto de Infração e Termo de Apreensão e Guarda Fiscal (AITAGF) nº 0717600/00162/01, sob a alegação de ocorrência de simulação na operação de importação realizada, bem como do crime de falsidade ideológica.

Entendeu o M.M Juiz a quo que a apreensão das mercadorias foi absolutamente regular, na medida em que restou configurada a ocorrência de simulação na operação realizada, relativamente à figura do importador, uma vez que a empresa SOCINTER, fundapeana, que se apresenta como tal perante a Secretaria da Receita Federal, apenas emprestou seu nome para figurar como importadora e, assim, usufruir, indevidamente, os benefícios fiscais e financeiros do FUNDAP, sendo a empresa DASMI COMERCIAL DISTRIBUIDORA S/A a real proprietária e destinatária dos bens, ou seja, a importadora de fato, que guarda relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária, in casu, a importação.

Em suas razões, sustentam os apelantes, em síntese, que inexistente qualquer irregularidade na operação realizada pelas apelantes, já que os tributos incidentes na importação foram integralmente recolhidos aos cofres públicos, sendo certo que os benefícios fiscais usufruídos não resultaram em prejuízos ao governo federal, tampouco aos Estados do Rio de Janeiro e do Espírito Santo.

Alegam, ainda, que o ato praticado pela autoridade coatora viola o direito de propriedade, consagrado pela Carta Política, bem como outros princípios constitucionais, tais como o Princípio da Legalidade e do Livre Exercício de Atividade Econômica.

Contra-razões (fls. 305/308).

Manifestação do Ministério Público Federal (fls. 320/339), pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

## VOTO

Insurgem-se os apelantes contra sentença proferida pelo Juízo da 3ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, a qual julgou improcedente o pedido e denegou a segurança pleiteada, relativamente ao pleito de desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas pela impetrante SOCINTER SUL COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA.

Merece reforma o julgado.

Inicialmente, cumpre tecer algumas considerações acerca do benefício fiscal do FUNDAP.

Com efeito, o Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias consiste em um conjunto de incentivos fiscais e financeiros concedidos pelo governo do Estado do Espírito Santo às empresas estabelecidas em seus limites territoriais e que atuem no ramo de comércio exterior. Os benefícios fiscais consistem, basicamente, na redução de alíquotas do ICMS e diferimento no pagamento, ao passo que os incentivos financeiros consistem em financiamentos oferecidos pelo BANDES – Banco de Desenvolvimento do Estado do Espírito Santo, em condições amplamente favoráveis.

Na prática, as empresas “fundapeanas”, ao importarem mercadorias do mercado externo, não recolhem o ICMS no ato do desembaraço (como as demais), mas, apenas quando promovem a saída dos produtos, sendo-lhes permitido, ainda, postergar o pagamento do referido tributo em até 60 dias. Além disso, são beneficiadas com a redução da alíquota do ICMS de 18% para 12% e com a concessão de crédito à razão de 8% sobre o valor da importação.

Como se vê, tal operação, realizada ao amparo da legislação que rege o Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias – FUNDAP, permite, de maneira absolutamente lícita, a redução dos custos incidentes na importação, sobretudo da carga tributária.

Exatamente em virtude disso, as empresas beneficiárias do referido programa, as quais, em sua maioria, operam sob a forma de “trading companies”, são contratadas por empresas comerciais importadoras, situadas em outros estados da Federação, a fim de proceder à entrada e liberação de mercadorias oriundas do exterior, de modo a permitir uma considerável redução dos custos incidentes na importação, o que, ressalte-se, não é vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Esclareça-se, por oportuno, que as empresas voltadas ao comércio exterior, em se tratando de importação de bens, podem operar sob duas modalidades, quais sejam: (i) importação direta por conta própria, para introdução de bens no mercado interno; (ii) importações indiretas, quando realiza operações com procedimentos específicos de prestadora de serviços, atuando na qualidade de empresa consignatária perante a contratante e o exportador.

Neste contexto, no interesse da empresa DASMI COMERCIAL DISTRIBUIDORA LTDA, que foi contratada a operação de importação realizada pela SOCINTER SUL COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA, objeto da autuação fiscal ora questionada, de forma a permitir a redução dos respectivos custos incidentes, através da utilização dos benefícios fiscais oriundos do sistema FUNDAP.

Ora, a operação em tela constitui verdadeira hipótese de elisão fiscal, a qual é plenamente admitida pelo ordenamento jurídico pátrio, tendo como finalidade

precípua assegurar o direito do contribuinte de buscar a forma menos onerosa de pagar os seus tributos. Diferentemente da evasão fiscal, são utilizados meios legais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo.

Neste aspecto, há que se fazer a seguinte distinção: ainda que a destinatária final do bem seja a empresa DASMI COMERCIAL DISTRIBUIDORA LTDA, responsável por toda a negociação junto aos fornecedores estrangeiros e por todas as despesas inerentes à operação, para fins fiscais, a apelante SOCINTER SUL COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA é a importadora (e destinatária) dos produtos, pois a mesma promoveu a entrada das mercadorias no território nacional, submetendo-se a todo o procedimento necessário para tanto, inclusive a confecção da Declaração de Importação – DI, bem como o seu registro perante o SISCOMEX e o pagamento dos tributos devidos.

Vale dizer, ainda que no negócio celebrado entre a empresa contratante e o exportador, a apelante SOCINTER SUL COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA figure como consignatária das mercadorias, o que restou evidenciado pelos documentos de importação acostados aos autos, o critério a ser utilizado para fins de identificação do importador deve levar em consideração a pessoa que introduziu os produtos oriundos do exterior no território nacional e, conseqüentemente, efetuou o registro da respectiva Declaração de Importação no SISCOMEX.

Assim, revela-se equivocada a alegação da autoridade coatora no sentido de que a apelante SOCINTER SUL COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA somente emprestou seu nome para figurar como importadora e, assim, usufruir, indevidamente, os benefícios fiscais e financeiros oriundos do FUNDAP.

Cumprê destacar, ainda, que o fato de haver divergência entre os dados constantes dos documentos de importação (Fatura Comercial, Conhecimento de Transporte e Declaração de Importação), relativamente à figura do importador, não faz da apelante SOCINTER SUL COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA mera intermediária da operação, não afastando, assim, a sua condição de importadora e contribuinte.

Acrescente-se, ainda, que o endosso do conhecimento de transporte realizado à supramencionada empresa não revela qualquer intuito de fraude, não constituindo ato simulado. Trata-se de operação absolutamente válida perante o ordenamento jurídico brasileiro. Em razão disso, não há que se falar em falsificação de documentos, conforme alegou a autoridade coatora em suas informações.

Isto posto, DOU PROVIMENTO AO RECURSO, para assegurar o direito das apelantes ao desembaraço das mercadorias objeto da Declaração de Importação nº 01/0422197-0, afastando-se, conseqüentemente, a pena de perdimento de bens que lhes foi aplicada pela autoridade fiscal alfandegária.

É como voto.

## EMENTA

ADMINISTRATIVO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. APREENSÃO DE MERCADORIAS. DIVERGÊNCIA EM RELAÇÃO AOS DADOS CONSTANTES DOS DOCUMENTOS DE IMPORTAÇÃO. FUNDAP. ALEGAÇÃO DE OCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO. ELISÃO FISCAL. CONFIGURAÇÃO. LIBERAÇÃO DAS MERCADORIAS. POSSIBILIDADE.

- O FUNDAP consiste em um conjunto de incentivos fiscais e financeiros concedidos pelo governo do Estado do Espírito Santo às empresas estabelecidas em seus

limites territoriais e que atuem no ramo de comércio exterior. Os benefícios fiscais consistem, basicamente, na redução de alíquotas do ICMS e diferimento no pagamento, ao passo que os incentivos financeiros consistem em financiamentos oferecidos pelo BANDES – Banco de Desenvolvimento do Estado do Espírito Santo, em condições amplamente favoráveis.

- Tal operação, realizada ao amparo da legislação que rege o Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias – FUNDAP, permite, de maneira absolutamente lícita, a redução dos custos incidentes na importação, sobretudo da carga tributária.

- Exatamente em virtude disso, as empresas beneficiárias do referido programa, as quais, em sua maioria, operam sob a forma de “trading companies”, são contratadas por empresas comerciais importadoras, situadas em outros estados da Federação, a fim de proceder à entrada e liberação de mercadorias oriundas do exterior, de modo a permitir uma considerável redução dos custos incidentes na importação, o que, ressalte-se, não é vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro.

- A operação em tela constitui verdadeira hipótese de elisão fiscal, a qual é plenamente admitida pelo ordenamento jurídico pátrio, tendo como finalidade precípua assegurar o direito do contribuinte de buscar a forma menos onerosa de pagar os seus tributos. Diferentemente da evasão fiscal, são utilizados meios legais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo.

- Ainda que a destinatária final do bem seja a empresa DASMI COMERCIAL DISTRIBUIDORA LTDA, responsável por toda a negociação junto aos fornecedores estrangeiros e por todas as despesas inerentes à operação, para fins fiscais, a apelante SOCINTER SUL COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA é a importadora (e destinatária) dos produtos, pois a mesma promoveu a entrada das mercadorias no território nacional, submetendo-se a todo o procedimento necessário para tanto, inclusive a confecção da Declaração de Importação – DI, bem como o seu registro perante o SISCOMEX e o pagamento dos tributos devidos.

- Vale dizer, ainda que no negócio celebrado entre a empresa contratante e o exportador, a apelante SOCINTER SUL COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA figure como consignatária das mercadorias, o que restou evidenciado pelos documentos de importação acostados aos autos, o critério a ser utilizado para fins de identificação do importador deve levar em consideração a pessoa que introduziu os produtos oriundos do exterior no território nacional e, conseqüentemente, efetuou o registro da respectiva Declaração de Importação no SISCOMEX.

- Assim, revela-se equivocada a alegação da autoridade coatora no sentido de que a apelante SOCINTER SUL COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA somente emprestou seu nome para figurar como importadora e, assim, usufruir, indevidamente, os benefícios fiscais e financeiros oriundos do FUNDAP.

- O fato de haver divergência entre os dados constantes dos documentos de importação (Fatura Comercial, Conhecimento de Transporte e Declaração de Importação), relativamente à figura do importador, não faz da apelante SOCINTER SUL COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA mera intermediária da operação, não afastando, assim, a sua condição de importadora e contribuinte.

- Recurso provido.

## A C Ó R D Ã O

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Sétima Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, por unanimidade, DAR PROVIMENTO AO RECURSO, nos termos do voto do Relator.

Rio de Janeiro, 18 de outubro de 2006 (data do julgamento).

RICARDO REGUEIRA

---

**Apelação Cível 1999.01.00.014496-7/MG**

Órgão prolator: TRF 1ª Região, 3ª Turma Suplementar.

Relator: Desembargador Federal Vallisney de Souza Oliveira.

Apelante: Distribuidora de Bebidas Veneza Ltda.

Apelado: Uniao Federal / Fazenda Nacional

Data: publicado em 06.05.2004.

## RELATÓRIO

DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS VENEZA LTDA propôs demanda, em face da UNIÃO – FAZENDA NACIONAL, objetivando a anulação de autos de infração que lhes foram aplicados devido à ação fiscal referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica dos anos de 1986 e 1987.

A sentença de fls. 265/273, da lavra do ilustre magistrado EVALDO DE OLIVEIRA FERNANDES FILHO, da 14ª Vara da Seção Judiciária de Minas Gerais, estabeleceu-se o seguinte:

*“À vista do exposto e por tudo mais que dos autos consta, julgo **PROCEDENTE**, em parte, o pleito vertido na preambular para anular os autos de infração de fls. 10, 14 e 17, relativos a IRPJ, PIS-dedução e IRRF, na parte relativa a omissão de receita, devido ao aumento de capital, integralizado em dinheiro, bem como quanto à glosa de despesas feitas com pagamento de **leasing**, ambas dos anos-base 1.986 e 1.987.*

*Face à procedência do pedido aqui reconhecida, os créditos que a ré busca satisfazer nas execuções fiscais em apenso (procs. nº 94.0020301-2, 96.0008135-2 e 96.0012907-0) foram desconstituídos, perdendo, assim o objeto referidas ações. O mesmo ocorreu com os embargos (procs. nº 94.0020302-0, 96.0008136-0 e 96.0012908-8), posto que o por eles almejado foi reconhecido nesta. Logo, referidos feitos devem ser extintos, sem exame do mérito, consoante prescreve o art. 267, VI, do CPC.*

*Outrossim, condeno a ré a reembolsar as custas judiciais antecipadas pela autora e despesas com perito e, ainda, a pagar-lhe honorários advocatícios, os quais fixo em 15% (quinze por cento) do valor atribuído à causa, devidamente atualizado monetariamente.*

*Trasladem-se cópias desta para os processos em apenso.”*

Houve remessa oficial.

Em apelação, a FAZENDA NACIONAL, às fls. 275/291, sustenta que a Apelada se utilizou indevidamente das vantagens fiscais relativas ao contrato de “arrendamentos mercantis”, *“ou seja, lançamento, como despesa, de todos os valores pagos como arrendamento do bem e a não incorporação de tal bem, no decorrer do contrato, ao seu ativo permanente.”*

Assevera que as partes celebraram mero contrato de compra e venda revestido de arrendamento mercantil, sob os seguintes fundamentos:

*“5.1 – fixação prévia de valor residual insignificante, caracterizando a compra e venda do bem desde a celebração do ajuste;*

*5.2 – prazo e significância das parcelas (condições de pagamento) em desacordo com os prazos legais e desatendido o critério de razoabilidade da contraprestação e de sua composição, ou seja, o pagamento das parcelas não foi uniforme, já que a apelada, nos doze primeiros meses, pagou quase a totalidade do custo definitivo do bem, restando apenas valor ínfimo deste custo para pagamento ao longo dos 12 meses restantes.*

*5.3 – Valor residual a ser pago no decorrer do contrato, ou seja, pagamento antecipado e difuso ao longo do ajuste do valor da opção de compra.”*

Invoca em defesa de sua tese o Parecer Normativo CST nº 405/82, segundo o qual “as contraprestações do arrendamento mercantil contratadas e pagas pela arrendatária devem ser uniformes, sob pena de impedimento ao gozo do tratamento fiscal benéfico previsto na Lei nº 6.099/74 e no art. 234 do RIR/80. Sustenta que deve haver uma proporção entre o preço efetivo de compra com as definições de valor residual atribuído e valor residual garantido.

Ressalta que o Regulamento anexo à Resolução nº 350 do BACEN estipula, para os contratos de arrendamento mercantil, o prazo mínimo de vigência de três anos, exceto no caso de arrendamento de veículos, hipótese em que tal prazo poderia ser de dois anos; enquanto o Regulamento anexo à Resolução BACEN nº 980/84 estabelece o prazo mínimo de dois anos, para bens com vida útil igual ou inferior a cinco anos e três anos para o arrendamento de outros bens.

Aduz que, desatendidos os prazos regulamentares, configura-se como compra e venda a operação de aquisição de bem, nos termos do art. 11, § 1º, da Lei nº 6.099/74.

Alega, por fim, haver uma grande concentração do montante do pagamento no início da vigência dos contratos e que embora os contratos estejam formalmente de acordo com a lei, observa-se que a lei (complementada pelos preceitos regulamentares) na sua essência não é cumprida.

Sustenta que a concentração irregular das contraprestações implica no desatendimento dos prazos mínimos previstos na Lei nº 6.099/74 e fixados pelas Resoluções nº 351/75 e 980/83, do Conselho Monetário Nacional, o que inviabiliza o direito da Apelada ao tratamento fiscal previsto no art. 235, do RIR/80, com base no § 1º, do art. 11 da Lei nº 6.099/74.

Sem contra-razões, subiram os autos a esta egrégia Corte.

## VOTO

A sentença merece ser confirmada, pois se encontra em harmonia com as provas produzidas e a jurisprudência desta egrégia Corte e do Colendo Superior Tribunal de Justiça.

Dos fundamentos decisórios recorridos explico a seguinte parte (fls. 268-270):

*“Ab initio, observo que a ação anulatória perdeu o seu objeto, no que pertine à omissão de receita, devido a compra não registrada e à realização de despesas sem comprovação, lançadas na conta ‘despesas com veículos’. Isso porque, reconhecendo o erro, a autora quitou o tributo devido, acrescido das cominações legais, consoante se percebe dos DARF’s de fls. 36.*

*Resta o exame da suposta omissão de receita, no que toca à integralização de capital em moeda, sem comprovação da origem do dinheiro, e ao arrendamento mercantil.*

...

*Compulsando todo o processado, formei convicção de que razão assiste à autora.*

*Com efeito, consta da prova técnica realizada que os cheques e depósitos trazidos para os autos foram emitidos pelos sócios da autora e se destinavam ao aumento de seu capital. Com efeito, vejam-se as respostas aos quesitos 02 e 03:*

*‘Quesito 02 – Os depósitos indagados no quesito anterior se destinavam ao aumento de capital da Autora, a que se refere o Auto de Infração, lavrado contra ela pela fiscalização federal?’*

*Resposta:*

*‘Sim, os depósitos indagados no quesito anterior se destinavam ao aumento de capital da Autora, a que se refere o Auto de Infração lavrado contra ela pela fiscalização federal.’*

*‘Quesito 03 – A Autora registrou em sua escrita os cheques emitidos pelos seus sócios para integralização de seu capital social.’*

*Resposta:*

*‘Sim, a Autora registrou em sua escrita os cheques emitidos pelos seus sócios para integralização de seu capital social. Vide 02/03.’*

A presunção de omissão de receita, à qual chegou o agente fiscal, somente pode ser admitida se não houvesse comprovação da efetiva entrega do numerário, destinado ao aumento de capital social. Na hipótese *sub judice*, ao contrário do afirmado, há documentos, cujas datas e valores coincidem, que demonstram a transferência de dinheiro dos sócios e seu recebimento pela a empresa.

Destarte, mister se faz concluir ter sido abusiva e ilegal a autuação levada a efeito pela Receita Federal. Decidindo questão semelhante, assim se pronunciou o Eg. Tribunal Regional Federal desta Região:

*‘TRIBUTARIO - IMPOSTO DE RENDA - OMISSÃO DE RECEITA .*

*1. Comprovado nos autos que o dinheiro ingressado nos cofres da empresa foram provenientes dos sócios, como integralização do capital.*

*2. Presunção do fisco que se afasta pela prova documental.*

*3. Remessa "ex officio" improvida.’*

*(REO Nº 91.01.1473-4/GO, 4ª Turma, Rel. Juíza Eliana Calmon, DJ, II, 26.05.94, p. 25.631).*

Também não merece prosperar a imputação referente aos contratos de *leasing*.  
 Prescreve o parágrafo único do art. 1º, da Lei nº 6.099/74:

'Art. 1º - .....

*Parágrafo único – Considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta Lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta.'*

O objetivo final do contrato de *leasing* é o arrendamento de bem adquirido por uma das partes, arrendadora, de acordo com as especificações e as características fixadas pela outra, arrendatária, que dele passará a utilizar.

Pelo art. 5º, da lei acima citada, o contrato de arrendamento mercantil deverá, necessariamente, conter o prazo, o valor de cada contraprestação por períodos determinados, opção de compra ou renovação do contrato, como faculdade do arrendatário, e o preço para opção de compra ou critério para sua fixação.

Verificando os instrumentos de contrato referentes à operação impugnada pelo fiscal, percebo que atendem a todos os requisitos formais, exigidos pela lei. O fato de haver uma concentração das maiores prestações no primeiro ano do ajuste não pode desvirtuá-lo, já que não existe qualquer previsão legal que coíba tal pactuação. Não se fixou em dispositivo legal algum o valor das prestações, as quais podem ser livremente ajustadas pelos contratantes.

Devem, portanto, ser anulados os autos de infração lançados contra a autora.

Não merece respaldo a argumentação da União, no sentido de que a fixação prévia de valor residual insignificante descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil (*leasing*), para compra e venda, porquanto a orientação jurisprudencial desta Corte é no sentido de que não tendo a Lei nº 6.099/74 estabelecido a fixação do saldo residual em determinado montante, não cabe à Receita Federal decidir que o valor residual ínfimo descaracteriza o referido contrato para compra e venda, não havendo que se falar em descumprimento legal.

Nesse sentido, os precedentes deste Tribunal:

**“TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. IMPOSTO DE RENDA. ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEI Nº 6.099/74). DESCARACTERIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.**

1. Os atos da Administração Pública estão condicionados à legalidade estrita.
2. A Lei nº 6.099/74 não estabelece limites para as contraprestações de arrendamento mercantil, não sendo possível a Fazenda Nacional imputar obrigação com base em interpretação subjetiva do contrato celebrado, atribuindo a este natureza diversa (compra e venda) daquela deferida pelas partes (arrendamento mercantil).
3. Não se afigura viável a descaracterização do contrato de arrendamento mercantil em face da insignificância do valor residual, por falta de amparo da legislação de regência. Precedentes deste Tribunal e do STJ.
4. Direito à dedução como despesa dos valores das prestações do *leasing* (art. 11, caput, da Lei 6.099/74), por não existir previsão legal para a imposição do tributo questionado.
5. Apelação e remessa oficial improvidas.”

(AC 1999.01.00.085130-8/MG, 4ª Turma, Relatora Juíza DANIELE MARANHÃO COSTA CALIXTO (CONV.), DJ 13/06/2001).

*“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LEASING. VALOR RESIDUAL ÍNFIMO. LIMITES. COMPRA E VENDA. DESCARACTERIZAÇÃO. GLOSA DE DEDUÇÕES. IRPJ E PIS.*

*1 - O montante do saldo residual nos contratos de 'leasing' não fora objeto de qualquer definição normativa (Lei 6099/74; Resolução 351/75-CMN). Em consequência, mesmo sendo ínfimo aquele montante, não há como cogitar-se na descaracterização do contrato, passando-se a tê-lo como de compra e venda.*

*2 - Questão controvertida no âmbito dos Tribunais, mas cujo entendimento ora adotado encontra amparo em julgados dos TRF's da 1ª, 3ª, 4ª e 5ª Regiões, bem como, do STJ.*

*3 - 'O contrato é dispositivo, prevalecendo a vontade e a liberdade de contratar. As limitações ao princípio da autonomia da vontade só podem ocorrer de leis elaboradas pelo Poder competente' (sentença em caso análogo).*

*4 - Improvimento do recurso de ofício e da apelação. Sentença confirmada.”*

*(AC 91.01.14237-2/MG, Rel. Juiz I'TALO MENDES, DJ 15/12/99, Data decisão 29/10/99, 4ª Turma: “Por unanimidade, negar provimento ao recurso de ofício e à apelação”).*

De igual modo, não há que prevalecer a assertiva da Apelante de que a não observância dos prazos regulamentares descaracteriza o contrato de *leasing* para contrato de compra e venda, porquanto a norma secundária não tem o condão de extrapolar os limites normativos de exercício de direitos, pois o art. 11 da Lei nº 6.099/74 preceitua:

*“Art. 11. Serão considerados como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas por força do contrato de arrendamento mercantil.*

*§ 1º. A aquisição pelo arrendatário de bens arrendados em desacordo com as disposições nesta lei será considerada operação de compra e venda a prestação.”*

Infundada a alegação da Apelante quanto ao prazo e condições de pagamento, entendendo estar em desacordo com os prazos legais e critério de razoabilidade da contraprestação e de sua composição, ao fundamento de que o pagamento das parcelas não foi uniforme, ocorrendo a concentração do montante do pagamento no início de vigência dos contratos, visto que a Lei nº 6.099/74 não estabelece que as prestações devem ser uniformes.

Sobre o tema, é pacífica a jurisprudência desta Corte e do Colendo STJ, conforme os julgados abaixo:

*“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING ). LEI Nº 6.099/74. CONTRATO DE COMPRA E VENDA NÃO CARACTERIZADO. GLOSA DE VALORES DEDUZIDOS. OMISSÃO DE RECEITA.*

*1. Não pode a Fazenda Pública descaracterizar os contratos de arrendamento mercantil (leasing), passando a considerá-los como de compra e venda, somente por haver concentração do valor das prestações no início do contrato, tendo em vista que a Lei nº 6.099/74 não estabelece que as prestações das operações de leasing devem ser de igual valor.*

*2. “Os contratos de leasing, se observada a lei que os rege, não podem sofrer glosa da Receita para a descaracterização e tipificação como compra e venda” (AC 95.01.28700-9/MG, Rel. Juíza ELIANA CALMON, DJ 24/10/96, p. 81020).*

*3. Precedentes deste TRF e do STJ.*

4. *Remessa oficial desprovida.*”

(REO 93.01.00.355-8/MG, 2ª Turma Suplementar, Relator Juiz LINDOVAL MARQUES DE BRITO (CONV.), DJ 15/04/2002).

“TRIBUTÁRIO. IRPJ. OMISSÃO DE RECEITA. PROVA EMPRESTADA. ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING). LEI 6.099/74. GLOSA DE VALORES DEDUZIDOS. TR. LEI 8.177/91. FIXAÇÃO DE NOVO ÍNDICE.

1. *Possibilidade de o Fisco Federal se utilizar de informações da Administração Fiscal estadual ou municipal, para levantar fatos caracterizadores de omissão de receita (CTN, art. 199).*

2. *Comprovada a existência de insuficiência de recolhimento de ICM e reconhecido pela Autuada, que efetuou os recolhimentos complementares, decorre, naturalmente, a omissão do Imposto de Renda, sendo válida, portanto, a prova emprestada colhida pelo Fisco Estadual.*

3. *Entendimento jurisprudencial consolidado, no sentido de que não pode a Fazenda Pública descaracterizar os contratos de arrendamento mercantil (leasing), passando a considerá-los como de compra e venda, somente por haver concentração do valor das prestações no início do contrato, tendo em vista que a Lei n. 6.099/74 não estabelece que as prestações das operações de leasing devem ser de igual valor.*

4. *“O montante do saldo residual nos contratos de 'leasing' não fora objeto de qualquer definição normativa (Lei 6099/74; Resolução 351/75-CMN). Em consequência, mesmo sendo ínfimo aquele montante, não há como cogitar-se na descaracterização do contrato, passando-se a tê-lo como de compra e venda.” (TRF-1, AC 91.01.14237-2/MG, Rel. Juiz I'TALO MENDES, DJ 15/12/99).*

5. *Omissis.*

8. *Apelação da Embargante parcialmente provida.*

9. *Apelação da União Federal e remessa oficial desprovidas.*”

(AC 1997.01.00.018220-8/MG, 2ª Turma Suplementar, Relator Juiz LINDOVAL MARQUES DE BRITO, DJ 04/07/2002).

“ARRENDAMENTO MERCANTIL NA ESPÉCIE LEASING. CONCENTRAÇÃO DE PRESTAÇÕES NO INÍCIO DO CONTRATO. REDUZIDO VALOR PARA EXERCÍCIO DA OPÇÃO DE COMPRA. AUSÊNCIA DE FRAUDE. COMPRA E VENDA DESCARACTERIZADA.

*Os presentes embargos pretendem ver reformado acórdão majoritário da 3ª Turma que deu provimento à apelação interposta pela Fazenda Nacional e julgou prejudicada remessa oficial, para julgar improcedente o pedido inicial, reformando sentença que anulava auto de infração referente ao pagamento de diferença de IRPJ, porque a fiscalização não aceitou como sendo dedução pagamentos feitos a título de arrendamento mercantil.*

*A embargante alega que, tendo sido confirmada a sentença favorável, deve prevalecer o voto vencido, qual seja: ‘a interpretação econômica do contrato não prevalece ante a literalidade do que foi convencionado pelas partes, devendo (...) ser entendida como efetivo leasing a avença que serviu de base à não-incidência do tributo, no caso onde ocorre hipótese lícita de elisão de tributo devido’.*

*A Fazenda Nacional, por sua vez, apoiando-se no voto vencedor, insiste que, no caso concreto, dado o elevado valor das prestações do primeiro ano do contrato e o baixo valor residual previsto para o exercício da opção de aquisição, a operação teria sido mesmo ‘compra e venda disfarçada, com o fim de burlar o Fisco’.*

*A questão é controversa. Em recente julgado, o STJ decidiu que o pagamento antecipado do valor residual garantido pode ser feito a qualquer tempo, sem que o exercício da aludida faculdade contratual descaracterize o contrato de leasing, devendo sobressair a vontade das partes. Tal posicionamento acarretará no cancelamento da Súmula 263/STJ.*

*Adotando diversos precedentes desta Corte e o novo posicionamento do STJ, a Seção, à unanimidade, deu provimento aos embargos.”*

*(EAC 1998.01.00.040014-0/DF, Segunda Seção, Relator Des. Federal LUCIANO TOLENTINO AMARAL, DJ 05/06/2003).*

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC. INEXISTÊNCIA. “LEASING”. IMPOSTO DE RENDA. DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO EM COMPRA E VENDA. INOCORRÊNCIA.*

*1. Inexiste violação ao art. 535, do CPC, na rejeição de embargos declaratórios com propósito de prequestionamento se o embargante não apontou nenhum dos vícios elencados no mencionado dispositivo legal.*

*2. O contrato de leasing, em nosso ordenamento jurídico, é um negócio jurídico complexo definido, no art. 1º, da Lei nº 6.099, de 12/09/1974, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.132, de 26/10/1983, como um “Negócio jurídico realizado entre pessoas jurídicas, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora segundo especificações da arrendatária para uso próprio desta”.*

*3. Por tais características, o referido contrato só se transmuda em forma dissimulada de compra e venda quando, expressamente, ocorrer violação da própria lei e da regulamentação que o rege.*

*4. Não havendo nenhum dispositivo legal considerando como cláusula obrigatória para a caracterização do contrato de leasing a que fixe valor específico de cada contraprestação, há de se considerar como sem influência, para a definição de sua natureza jurídica, o fato das partes ajustarem valores diferenciados ou até mesmo simbólicos para efeitos da opção de compra.*

*5. O Banco Central, por permissão legal, na Resolução nº 2.309, de 28/08/1996, considera arrendamento mercantil financeiro a modalidade em que:*

*I – As contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, sejam normalmente suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um retorno sobre os recursos investidos;*

*II – as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendatária;*

*III – o preço para o exercício da opção de compra seja livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor do mercado do bem arrendado”.*

*6. Contrato de leasing, compondo todos os elementos acima anunciados, firmado livremente pelas partes, não pode ser descaracterizado pelo Fisco para fins tributários como sendo de compra e venda, passando a não aceitar as prestações pagas como despesas dedutíveis.*

*7. A descaracterização do contrato de leasing só pode ocorrer quando fique devidamente evidenciada uma das situações previstas em lei, no caso, as elencadas nos arts. 2º, 9º, 11, § 1º, 14 e 23, da Lei nº 6.099/74. Fora desse alcance legislativo, impossível ao Fisco tratar o contrato de leasing, por simples entendimento de natureza contábil, como sendo de compra e venda.*

8. *Homenagem ao princípio de livre convenção pelas partes quanto ao valor residual a ser pago por ocasião da compra.*

9. *Não descaracterização de contrato de leasing em compra e venda para fins de imposto de renda.*

10. *Precedentes jurisprudenciais: REsp's nºs 174031/SC e 184932/SP, ambos da 1ª Turma.*

11. *Recurso desprovido.”*

(RESP 310368/RS, 1ª Turma, Relator Min. JOSÉ DELGADO, DJ 27/08/2001).

**“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LEASING. DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO.**

1. *O ‘leasing’ é um negócio jurídico complexo definido no art. 1º, da Lei nº 6.099, de 12.09.74, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.132, de 26.10.83, como um ‘Negócio jurídico realizado entre pessoas jurídicas, na qualidade de arrendatária e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora segundo especificações da arrendatária para uso próprio desta’.*

2. *O Banco Central, por permissão legal, na Resolução nº 2.309, de 28.08.96, considera arrendamento mercantil financeiro a modalidade que:*

*I – As contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, sejam normalmente suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um retorno sobre os recursos investidos;*

*II – As despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendatária;*

*III – o preço para o exercício da opção de compra seja livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor do mercado do bem arrendado’.*

3. *Contrato de ‘leasing’, compondo todos os elementos acima anunciados, firmado livremente pelas partes, não pode ser descaracterizado pelo Fisco para fins tributários, como sendo de compra e venda, passando a não aceitar as prestações pagas como despesas dedutíveis.*

4. *A descaracterização do contrato de ‘leasing’ só pode ocorrer quando fique devidamente evidenciada uma das situações previstas em lei, no caso, a prevista nos arts. 2º, 9º, 11, § 1º, 14 e 13, da Lei nº 6.099. Fora desse alcance legislativo, impossível ao Fisco tratar o contrato de ‘leasing’, por simples entendimento de natureza contábil, como sendo de compra e venda.*

5. *Precedente jurisprudencial. Resp 174031/SC, 1ª Turma.*

6. *Recurso especial conhecido e improvido.”*

(STJ – 1ª Turma. RESP 184932/SP. Relator Min. JOSÉ DELGADO, em 09/02/1999. DJ 29/03/1999, pg. 00096)

*“Vistos.*

*Transportadora Giovanella Ltda interpõe agravo de instrumento contra o despacho que não admitiu recurso especial assentado em ofensa aos artigos 192, § 3º, da Constituição Federal, 14, inciso I, e 17, incisos I e II, do Código de Processo Civil, 115 do Código Civil, 11, § 1º, da Lei nº 6.099/74, 11 da Resolução nº 980/84 do Banco Central do Brasil e 6º, inciso III, da Lei nº 8.078/90.*

*Insurge-se, no apelo extremo, contra o Acórdão assim ementado:*

**‘ARRENDAMENTO MERCANTIL. AÇÃO DE REVISÃO CONTRATUAL. Possibilidade de revisar contrato de arrendamento mercantil. VALOR RESIDUAL GARANTIDO. Não descaracteriza o contrato de leasing a antecipação do**

*pagamento das parcelas do VRG, vez que permanece íntegro o direito de opção de compra, a ser exercido ao final do negócio jurídico, caso em que, se não exercido, haverá devolução do valor residual.*

*ENCARGOS CONTRATADOS. Devidos, exceto a capitalização dos juros, inadmissível nessa modalidade contratual. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. Incabível, se não comprovado erro no pagamento. COMPENSAÇÃO. Constitui corolário de justiça a compensação de valores pagos a maior pelo arrendatário, se verificado crédito a seu favor, quando da liquidação de sentença. SUCUMBÊNCIA: Redefinida, face provimento parcial do apelo. Apelo provido em parte.’ (fls. 10)*

*Decido.*

*A irresignação não merece prosperar.*

*Ressalte-se, inicialmente, que o recurso especial não se presta para examinar matéria constitucional, ficando afastada, no presente caso, qualquer consideração acerca do dispositivo constitucional tido por violado.*

*Outrossim, no tocante à resolução do Banco Central do Brasil, não cabe ser interpretada nesta instância por ter natureza de ato administrativo.*

*Quanto ao valor residual garantido, sustenta a agravante que, sendo este cobrado de forma antecipada, desnatura-se o contrato de leasing. Entretanto, esse tema foi objeto de divergência no julgamento da apelação, entendendo a Relatora que não há falar em descaracterização do leasing, enquanto o voto vencido afirma que a cobrança antecipada desvirtua o contrato de arrendamento. Assim, deveria a agravante ter apresentado embargos infringentes quanto à matéria, o que não fez. Incide, portanto, a Súmula nº 207/STJ.*

*No que tange aos juros, entendeu o 3º Vice-Presidente do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul ser aplicável a Súmula nº 7/STJ ao caso, haja vista ter a decisão recorrida concluído, com base em prova pericial, que os juros contratados não se mostravam abusivos. Não tendo a agravante infirmado tal assertiva nas razões de agravo, não é possível ultrapassar o decidido.*

*Quanto aos demais dispositivos tidos por violados, não indicaram as razões do seu convencimento, limitando-se a afirmar que foram violados.*

*Ante o exposto, nego provimento ao agravo.*

*Intime-se.’ (STJ – 3ª Turma. AG 291238/RS (Decisão monocrática). Relator Min. CARLOS ALBERTO MENEZES DIREITO, em 28/04/2000. DJ 12/05/2000)*

**Pelos fundamentos expostos, NEGO PROVIMENTO à apelação e à remessa oficial.**

**Juiz VALLISNEY DE SOUZA OLIVEIRA**  
**Relator Convocado**